

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANČÍ

Komparace právní úpravy daně z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013

Comparison of Value Added Tax Regulation in 2012 and 2013

Student:

Barbora Zítková

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra financí

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Barbora Zítková**
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: 6202T010 Finance
Specializace: 00 Finance
Téma: Komparace právní úpravy daně z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013
Comparison of Value Added Tax Regulation in 2012 and 2013

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretická východiska všeobecných daní ze spotřeby
 3. Změny v úpravě zákona o dani z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013
 4. Analýza vybraných dopadů změn v právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty na plátce
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2012*, 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.
DRÁBOVÁ, M., O. HOLUBOVÁ a M. TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*, 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8.
ŠÍROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013


Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně“.

V Ostravě 26. dubna 2013


.....

Obsah

1. Úvod.....	3
2. Teoretická východiska daní ze spotřeby	5
2.1. Definice pojmu daň a poplatku, funkce daní	5
2.2. Klasifikace daní	6
2.3. Daňové zásady	8
2.4. Daně ze spotřeby a jejich rozdělení	9
2.4.1. Selektivní spotřební daně	10
2.4.2. Univerzální spotřební daně.....	10
2.5. Harmonizace daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie	15
2.6. Daňový únik	18
2.7. Daňová soustava v České republice	20
2.7.1. Daně přímé	20
2.7.2. Nepřímé daně	23
3. Komparace právní úpravy daně z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013	27
3.1. Vymezení vybraných pojmů dle platné legislativy	27
3.2. Legislativní úpravy u daně z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013	35
3.2.1. Změny související se zákonem č. 500/2012 Sb.....	36
3.2.2. Změny související se zákonem č. 502/2012 Sb.....	36
4. Aplikace vybraných změn na konkrétní poplatníky.....	50
4.1. Vybrané situace v oblasti správy daně	50
4.2. Situace spojené se správou daně.....	58
4.3. Souhrnné zhodnocení změn v legislativní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013.....	64
5. Závěr.....	68

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

1. Úvod

Zdanění provází lidstvo již od dávné historie a míra zdanění je předmětem mnoha politických a ekonomických diskuzí. V pohledu na výběr daní dochází ke střetu dvou zájmů. První je zájem státu, který chce vybrat na daních co nejvíce, proti němu stojí zájem poplatníka, který chce naopak minimalizovat svou daňovou povinnost. Nelegální minimalizace daňové zátěže se nazývá daňový únik. Daň z přidané hodnoty bohužel patří mezi daně, na které jsou daňové úniky jedny z největších.

Daň z přidané hodnoty je nejdůležitější (z titulu příjmů do veřejných rozpočtů) nepřímou daní českého daňového systému, zároveň patří mezi nejsložitější v daňové oblasti. Po přistoupení České republiky do Evropské unie vešel v platnost nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Zákon o dani z přidané hodnoty byl více než třicetkrát novelizován. Hlavním předpisem, který se členské státy snaží implementovat do tuzemského práva je Směrnice Rady 2006/112/ES.

Cílem této diplomové práce je komparace vybraných změn v právní úpravě zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v roce 2012 a 2013. Rokem výchozím je právní úprava platná do 31. 12. 2012 a jsou sledovány změny, které proti tomuto znění zákona nastaly k 1. lednu 2013.

Práce je rozdělena do tří tematických celků. První část je zaměřena na teoretické pojetí daní ze spotřeby, dále je v této části práce věnován prostor harmonizaci daně z přidané hodnoty, definici daňového úniku a v závěru první části je charakterizován český daňový systém.

Druhá část práce je zaměřena na komparaci právní úpravy zákona o dani z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013. Nejprve jsou vymezeny základní pojmy spojené s daní z přidané hodnoty dle platné legislativy, dále je rozpracována samotná komparace zákona o dani z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013. Změny spojené s právní úpravou zákona o dani z přidané hodnoty jsou rozděleny do dvou celků a to na změny spojené s uplatňováním daně a změny spojené se správou daně.

Třetí část práce je zaměřena na analýzu vybraných dopadů změn na konkrétní daňové subjekty. Na konci třetí části je provedeno souhrnné zhodnocení provedených změn z pohledu dopadu na samotné daňové subjekty a z pohledu dopadů pro správce daně a veřejné rozpočty.

2. Teoretická východiska daní ze spotřeby

Každý stát potřebuje ke své existenci a fungování finanční prostředky. Úlohou daní je zajistit příjmy do veřejných rozpočtů. Podle daňové teorie je daňovým systémem soubor všech platných daní v daném státě. V této kapitole jsou popsány hlavní parametry daní ze spotřeby. Součástí této kapitole je také vymezení pojmu daň a poplatku, funkce daní, daňový systém, daňový únik a harmonizace daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie.

2.1. Definice pojmu daň a poplatku, funkce daní

Daně vedle poplatků a půjček představují jeden druh příjmů veřejných rozpočtů. Daň lze chápat jako transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru. Dle Kubátové (2010) je daň definována jako:

- povinná,
- nenávratná,
- neekvivalentní,
- neúčelová,
- zákonem určená platba do veřejného rozpočtu.

Povinnost je ukládána zákonem, tudíž je platba **zákonná**.

Neekvivalentnost pro poplatníka vyjadřuje fakt, že nemá nárok na protihodnotu odpovídající k jeho platbě. **Nenávratnost** daně je vyjádřena faktem, že zaplacením daně nevzniká daňovému subjektu žádný konkrétní nárok.

Neúčelovostí daně se rozumí skutečnost, že konkrétní daň se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu a nemá financovat konkrétní vládní projekt.

Poplatek je dle Kubátové (2010) možno formulovat jako peněžní ekvivalent za služby poskytované veřejným sektorem. Poplatek je účelový, dobrovolný, ekvivalentní, nepravidelný a nenávratný. Dobrovolnost je dána možností volby potencionálního poplatníka, zda službu využije či nevyužije. Částka je účelová, za konkrétní využívanou službu je povinen poplatník zaplatit. Ekvivalentnost poplatku znamená, že je poplatníkovi za zaplacení poskytnuta protihodnota.

Funkce daní

Daně plní v ekonomice řadu funkcí. Úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Daně plní dle Kubátové (2010) čtyři následující funkce:

- alokační,
- redistribuční,
- stabilizační,
- fiskální.

Pokud trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů, uplatňuje se **funkce alokační**. Mezi příčiny tržního selhání patří například existence veřejných statků, externalit a nedokonalá konkurence.

Funkce redistribuční je důležitá z důvodu, že lidé nepovažují rozdělení důchodu a bohatství vzniklých fungováním trhu za spravedlivé. Daně slouží ke zmírnění rozdílů v důchodech.

Funkce stabilizační představuje zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. Zajišťuje dostatečnou zaměstnanost a cenovou stabilitu.

Za nejdůležitější funkci daní se většinou označuje **funkce fiskální**. Touto funkcí se rozumí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, ze kterých jsou následně financovány veřejné výdaje. Fiskální funkce je historicky nejstarší.

Za další funkci daní lze dle Vančurové (2012) považovat **funkci stimulační**. Daně jsou většinou subjekty vnímány jako újma a snaží se svou daňovou povinnost co nejvíce snižovat. Stát poskytuje subjektům různé formy daňových úspor nebo naopak prosazuje myšlenku vyššího zdanění.

2.2. Klasifikace daní

Daně lze třídit podle různých hledisek, například podle toho, jak splňují alokační, redistribuční nebo stabilizační funkci. V rámci této práce budou popsány pouze vybrané skupiny klasifikace:

- klasifikace daní dle vazby na důchod poplatníka,

- klasifikace daní dle objektu,
- klasifikace dle veličiny,
- klasifikace dle respektování platební schopnosti poplatníka,
- klasifikace dle druhu sazby,
- klasifikace dle daňového určení,
- klasifikace dle stupně progresu,
- klasifikace dle jejich dopadu na tržní mechanismus.

Základním klasifikačním hlediskem je členění daní **dle vazby na poplatníkův důchod**. Podle toho dělíme daně na přímé a nepřímé. Přímé daně zatěžují přímo konkrétního poplatníka, nemůže jejich placení přenést na jiný subjekt. Mezi přímé daně se řadí daně z důchodů, daně majetkové a případně daň z hlavy. Přímé daně mohou lépe zohlednit princip spravedlnosti. Negativně tyto daně mohou působit na nabídku práce a úspory. Nepřímé daně zatěžují poplatníky, ale dochází k přesunu na plátce daně, který tyto daně odvádí. Tyto daně se dělí na všeobecné a selektivní. Mezi nepřímé daně patří daně z obrátu, daň z přidané hodnoty, daně spotřební.

Další možností, jak třídit daně je **podle objektu**, na který jsou uloženy a to na daně z důchodu, ze spotřeby a z majetku. Daně z důchodu zatěžují důchod poplatníka, který má peněžní nebo naturální podobu. Spotřební daně souvisí buď s veškerou spotřebou, nebo s vybranými skupinami výrobků. Majetkové daně jsou vybírány z majetku poplatníka.

Dle charakteru veličiny, ze které se daň platí, se třídí na kapitálové a běžné. Kapitálová daň je stanovena k určité veličině. Stavová veličina je například stav nemovitého majetku, množství peněz na účtu atd. Pokud je objektem toková veličina, jedná se o daně běžné. Tokovou veličinou může být produkt, důchod, přidaná hodnota, spotřeba.

Dalším členěním daní je **podle vztahu k platební schopnosti poplatníka** na osobní a in rem. Daně osobní mají vztah ke konkrétnímu poplatníkovi, tzn., zohledňují jeho platební schopnost. Mezi osobní daně se řadí daně důchodové, které platí fyzické osoby. Daně in rem se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka. Mezi daně nezohledňující schopnosti poplatníka se řadí daně spotřební, z přidané hodnoty, důchodové placené společnostmi a daně majetkové.

Podle vztahu mezi velikostí daně a velikostí daňového základu rozlišujeme daně stanovené bez vztahu ke zdaňovacímu základu, specifické a ad valorem. Daně stanovené bez

vztahu ke zdaňovacímu základu jsou daně paušální a z hlavy. Specifické daně se dle Kubátové (2010) sestavují podle množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu. Daně specifické jsou stanoveny podle ceny zdaňovaného základu. K těmto daním patří daň z přidané hodnoty.

Podle určení, do kterého rozpočtu daně plynou, se dělí na státní, municipální, vyšších územních celků a svěřen nebo kombinace předchozích.

S požadavkem spravedlnosti daní souvisí klasifikace daní **dle stupně progresu**. Podle toho, jak se mění míra zdanění se změnou velikosti důchodu, se rozlišují daně proporcionální, progresivní a regresivní. U proporcionálních daní s růstem důchodu poplatníka zdanění zůstává stejné. U progresivního zdanění s růstem důchodu poplatníka míra zdanění roste. Opačným případem progresivního zdanění je regresivní zdanění. V tomto případě s růstem důchodu míra zdanění klesá.

Poslední klasifikací je **dle jejich dopadu na tržní mechanismus**. Zaplacením každé daně přichází daňový subjekt o určitou část nominálního důchodu. Každá daň dle Širokého (2008) vyvolává u poplatníka důchodový efekt, ekonomický subjekt má v důsledku zaplacení daní méně finančních prostředků a struktura jeho výdajů se přesouvá ke zboží s relativně nižší důchodovou elasticitou poptávky. Substituční efekt motivuje poplatníka k optimalizaci daňové povinnosti. Daňový subjekt může například nahrazovat zdaněnou mzdu volným časem, začne spotřebovávat substituty s nižším zdaněním atd. Z tohoto pohledu se dělí daně na distorzní a nedistorzní. Distorzní daně v sobě nesou oba výše popsané efekty (důchodový i substituční), poškozují chování a volbu ekonomických aktivit. Nedistorzní neboli neutrální daně vyvolávají u daňových subjektů pouze důchodový efekt. Poplatník není stimulován k přesunu jeho aktivit, nevedlo by to ke zbavení jeho daňové povinnosti.

2.3. Daňové zásady

Každá daň má kladné a záporné stránky, proto bylo nutné vytvořit daňový systém z více daní, negativní dopady na ekonomiku se minimalizují. Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území vybírají. Na daně i daňový systém jsou kladeny následující požadavky:

- daňová spravedlnost,

- daňová efektivnost,
- jednoduchost,
- srozumitelnost,
- právní perfektnost,
- správné ovlivňování chování ekonomických subjektů.

Princip spravedlnosti daní souvisí s redistribucí daňové povinnosti. Daňovou spravedlnost lze chápat dvojím způsobem. První je vyjádřen principem platební schopnosti. V tomto případě by měl poplatník platit daní tolik, kolik odpovídá jeho možnostem. Poplatníci se stejnou platební schopností by měli platit stejně vysoké daně. Naopak poplatníci s vyšší platební schopností by platili daně vyšší. Druhý pohled na daňovou spravedlnost je vyjádřen principem prospěchu. Princip prospěchu vyžaduje, aby daně platili ti, kteří mají z veřejných služeb užitek.

Princip daňové efektivnosti je naplněn v případě, kdy je minimalizován rozdíl mezi ztrátou užitku daňových subjektů a výnosem veřejných rozpočtů. Jakékoliv zdanění snižuje užitek daňových subjektů. Pokud je rozdíl mezi cenou a užitekem pro daňový subjekt velký, dochází k nahrazení zdaněného zboží nebo služby jinými, daní nezatíženým zbožím nebo službou. Tím je narušena efektivnost alokace zdrojů. Daně by také neměly být příliš administrativně nákladné.

Výběr daní by měl být pro poplatníky co nejméně zatížit a zároveň by měl být výběr daní spojen s nízkými náklady. Každý daňový subjekt musí znát rozsah svých daňových povinností, proto je vhodné, aby byl daňový **systém jednoduchý a jednoznačný a srozumitelný**.

Princip právní perfektnosti je podle Kubátové (2010) tím důležitější, čím víc je preferována svoboda jedince.

Princip právní perfektnosti, jednoduchosti a správného ovlivňování ekonomických subjektů jsou pro daň z přidané hodnoty velmi důležité.

2.4. Daně ze spotřeby a jejich rozdělení

Daně ze spotřeby jsou daněmi nepřímými. Nepřímé daně jsou neutrální, to znamená, že nezohledňují důchodovou situaci spotřebitele, jsou obsaženy v cenách zboží a služeb.

Spotřební daně v dnešním pojetí dle Širokého (2008) byly dříve uvaleny na zboží a služby, u kterých chtěl stát regulovat jejich spotřebu. V 30. letech 20. století se daně ze spotřeby rozšířily na téměř všechny služby a zboží poskytované na trhu, na skupinu vyjmutou ze standardního zdaňování je uvalena vyšší sazba daně. Spotřební daně se mohou lišit dvěma způsoby. Buď vymezením základny, ze které jsou vybírány a místem výběru. V současnosti se daně ze spotřeby dělí na daně:

- všeobecné neboli univerzální,
- selektivní neboli vlastní spotřební daně (akcízy).

Tyto daně jsou ukládány nepřímo na obraty výrobců a obchodníků s tím, že tyto daně připočtou k ceně a tím daň přesunou na spotřebitele. Odlišným rysem obou typů daní je, že všeobecné nepřímé daně jsou určovány procentem z ceny, tedy ad valorem, zatímco akcízy jsou ve většině případů stanoveny jako daň jednotková.

2.4.1. Selektivní spotřební daně

Selektivní spotřební daně patří mezi jedny z nejstarších daní. Stát pomocí těchto daní může regulovat cenu určitých komodit na trhu. Důvody, pro zavedení spotřebních daní jsou dva. Prvním je snaha zvýšit příliv peněz do státního rozpočtu, druhým je snaha snížit prodávané množství škodlivého zboží. Akcízy jsou tedy uvalovány na zboží, které vykazuje dlouhodobou neměnnou spotřebu a má nepružnou cenovou elasticitu poptávky i nabídky, zboží s exkluzivní a luxusní a také zboží, u kterého je snaha omezit jeho spotřebu (zdraví škodlivé). Ve většině případů se tyto daně vybírají jednorázově u výrobce, platby jsou stanoveny pevnou částkou na jednotku množství.

Selektivní spotřební daně se promítají do cen, z tohoto důvodu jsou v Evropské unii harmonizovány. Harmonizovány jsou předměty daní, základy daní, sazby a v neposlední řadě daňová administrativa.

2.4.2. Univerzální spotřební daně

Mezi univerzální spotřební daně se řadí daň z obrátů a daň z přidané hodnoty. Daně z prodejů by měly až na výjimky postihovat všechny výdaje spotřebitelů. Daň tvoří určitou procentní část ceny prodaného zboží, jsou tedy ukládány ad valorem. Postihují všechny

prodeje, to znamená, že mají všeobecný charakter. Ve většině případů existují dvě sazby daně. Daně z prodejů mohou být:

- jednofázové a
- vícefázové.

Jednofázové daně jsou podle Kubátová (2010) uvaleny na každý výrobek pouze jednou, na určitém stupni zpracování. Podle toho, na kterém stupni zpracování se daň platí, rozlišujeme daně z maloobchodního a velkoobchodního obratu a daň výrobovou. U **vícefázových metod** jsou daně ukládány na každém stupni zpracování. Tyto daně jsou duplicitní, to znamená, zdaněné obraty u jednoho výrobce vstupují do ceny dalšího výrobce a jsou u něho opět zdaněny. Tuto duplicitu odstraňuje daň z přidané hodnoty. V tomto případě podléhá dani pouze hodnota přidaná zpracováním u daného plátce. Z ekonomického hlediska odpovídá přidaná hodnota podle Kubátové (2010) součtu důchodů z použitých faktorů výroby, kterými mohou být mzdy, zisk, renty a úroky.

Daně spotřební mají selektivní charakter. Postihují pouze některá zboží, např. tabák, alkoholické nápoje a další. Jsou specifické, základ daně tvoří množství vyjádřené v kusech nebo jiných fyzických jednotkách. Spotřební daně jsou ukládány jednorázově, a to na výrobním stupni nebo při dovozu u dovozce.

Výnosy daní ze spotřeby jsou jedním z nejvýznamnějších zdrojů pro veřejné rozpočty.

Daň z přidané hodnoty

Většina současných daňových systémů se dle Vančurové (2012, str. 265) neobejde bez široce koncipované daně ze spotřeby. Daň z přidané hodnoty je jednou z nejmladších daní. Jako první přijala daň z přidané hodnoty Francie a to v roce 1967, v současnosti je součástí většiny daňových systémů. Daň z přidané hodnoty se řadí mezi daně nepřímé, je vyměřována pro všechny daňové subjekty ve stejné výši a je obsažena v cenách zboží služeb atd. Daň z přidané hodnoty je povinnou daní ve státech Evropské unie. Tato daň podléhá široké harmonizaci, především v oblasti předmětů daně a jejich rozdělení mezi členské státy, harmonizovány jsou také v omezené míře sazby daně.

Mezi výhody daně z přidané hodnoty patří:

- neutralita,
- možnost zdanit služby,

- výhodnost pro mezinárodní obchod,
- odolnost proti daňovým únikům,
- spolehlivost výnosů pro stát.

Neutralita daně z přidané hodnoty znamená, že daň neposkytuje výhodu žádné výrobní aktivitě, je neutrální vůči konkurenci a organizační struktuře podnikatele.

U služeb existuje větší množství daňových úniků. Daň z přidané hodnoty úspěšně zvyšuje počet **zdanění služeb**.

Výhodnost pro mezinárodní obchod souvisí podle Kubátové (2010) s rostoucí intenzitou mezinárodního obchodu, stoupá význam omezení daňových distorzí v mezinárodním obchodu u daně z přidané hodnoty.

Velmi důležitou pozitivní vlastností je dle Kubátové (2010) **odolnost vůči daňovým únikům**. Dodavatelé vědomi, že je o jejich zdanitelných vstupech a výstupech existují doklady, ke kterým má finanční úřad přístup. Praxe se však od teorie velmi liší a na dani z přidané hodnoty jsou i přes snahy státu velké daňové úniky.

Daň z přidané hodnoty umožňuje dosáhnout vyšších výnosů ve zdanění spotřeby, patří mezi **spolehlivý výnos pro stát**.

Daň z přidané hodnoty má oproti klasickým obrátovým daním některé nevýhody. Za nevýhody této daně jsou považovány především:

- náročnost přechodu na novou daň,
- administrativní nákladnost fungování daně,
- obavy ze zvýšení inflace.

Přechod na daň z přidané hodnoty je velmi náročný administrativní a politický proces. K prosazení přechodu je v zemích se stabilizovanou ekonomikou potřeba silných politických tlaků. Dále je nutné překonat odpor veřejnosti k nové dani, registrovat subjekty k dani a zaučit je o jejím používání.

Pokud má být daň z přidané hodnoty účinná, je zapotřebí snížit její **administrativní náročnost**. Tato daň je velmi administrativně náročná jak pro plátce, tak pro stát.

Obavy ze zvýšení inflace souvisí se zavedením daně. Zavedení nové daně může vést k určité míře nejistoty, jak tato daň ovlivní výsledky hospodaření podniků. Spotřebitelé se obávají zvýšení cen.

V situaci, kdy ve většině zemí daň z přidané hodnoty je již zavedena, patří mezi nevýhody daně z přidané hodnoty především její administrativní náročnost.

Základní pojmy

Mechanismus, který se využívá u daně z přidané hodnoty v Evropské unii, je jiný než u spotřebních daní. Mezi nejdůležitější pojmy patří **daň na vstupu** a **daň na výstupu**. Daň, která se vybírá z prodeje, se u daně z přidané hodnoty nazývá daň na výstupu. Nákupy pro produkci se nazývají vstupy a takto placená daň se nazývá daň na vstupu.

Dalšími důležitými pojmy spojeným s daní z přidané hodnoty jsou **odpočet daně** a **daňová povinnost**. Za zdaňovací období si subjekt načítá daň na vstupu a výstupu. Daňová povinnost se určí jako rozdíl mezi sumou daně a výstupu a odpočtem daně. Odpočet daně je upravená suma daně na stupu. Daňová povinnost je rozdíl mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně. Daňová povinnost může nabývat kladných i záporných hodnot.

Daňovým subjektem je osoba, která je podle daňového zákona povinna odvádět nebo platit daň.

Předmětem daně jsou zdanitelná a osvobozená plnění, ke kterým došlo v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

Zdanitelným plněním je dle Vančurové (2012) takové plnění, u kterého plátcí daně vzniká povinnost přiznat a odvést daň.

Osvobozená plnění dle Vančurové (2012) splňují znaky předmětu daně, plátce však není povinen z nich daň odvádět.

Základem daně je podle Kubátové (2010) vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcé za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění. Do základu daně se dále zahrnuje:

- spotřební daň a daň z energií,
- dotace k ceně,

- vedlejší související výdaje,
- materiál poskytnutý v ceně služby.

Základ daně se snižuje o slevu na dani, která byla poskytnuta při dodání zboží nebo služby.

Sazba daně je u daně z přidané hodnoty diferencovaná a lineární. Lineární sazba daně je pro všechny poplatníky stejná, není tedy závislá na jejich základu daně. Diferencovaná znamená, že u jedné daně jsou používány dvě a více sazeb. U daně z přidané hodnoty se jedná většinou o sazbu základní a sníženou.

Zdaňovací období je u nepřímých daní kratší než jeden rok. Základním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Plátcí, kteří nepřekročí stanovený obrat, mají ze zákona zdaňovací období čtvrtletní, mohou si však zvolit i měsíční zdaňovací období.

Způsob výpočtu

Z makroekonomického pohledu přidanou hodnotu tvoří součet mezd, rent, zisků, saldo úroků a amortizace vzniklých u ekonomických subjektů. Způsoby výpočtu daně z přidané hodnoty jsou následující:

- součtová metoda,
- účetní metoda,
- nepřímá rozdílová metoda.

Výpočet daně z přidané hodnoty pomocí **součtové metody** je ve své podstatě velmi snadný, nelze ji však v praxi použít. Nelze jednoznačně určit, jak se jednotlivé faktory podílejí na hodnotě výrobku. U této metody je nutný předpoklad okamžité spotřeby všech výrobků a služeb vyprodukovaných v ekonomice za dané zdaňovací období. Následně by daň z přidané hodnoty měla hodnotu hrubého domácího produktu vypočteného důchodovou metodou, násobeného příslušnou sazbou daně.

Dalším možným způsobem výpočtu je pomocí **metody účetní**. Princip výpočtu u této metody spočívá v součtu firemních vstupů a výstupů, z toho by se vypočetla přidaná hodnota, která by se následně zdanila. Ani tato metoda se v praxi nepoužívá.

Daň z přidané hodnoty se v praxi počítá **nepřímou rozdílovou metodou**. Podstata této metody spočívá v odvodu salda daně z přidané hodnoty, která je dána rozdílem daně z přidané hodnoty na vstupu a celkovou daňovou povinností plátce.

Pravidla pro uplatňován daně z přidané hodnoty

Jak již bylo řečeno, daň z přidané hodnoty se vybírá podle harmonizovaných pravidel Evropské unie. Cílem Evropské unie je, aby volnému pohybu zboží a služeb nebránili žádné předpisy. Z tohoto důvodu jsou určena pravidla, podle kterých se u všech plnění rozhoduje, ve kterém členském státě bude daň z přidané hodnoty vybrána. Každý členský stát unie má své zákony týkající se uplatnění daně z přidané hodnoty. Národní legislativa všech členských států musí být však v souladu se směrnicemi Evropské unie.

Podle území je nezbytné při uplatnění daně z přidané hodnoty dle Vančurové (2012) rozlišovat tři zóny:

- tuzemsko,
- území Evropského společenství,
- třetí země.

Tuzemskem se rozumí oblast České republiky, území **Evropského společenství** odpovídá v podstatě území členských států unie, až na drobné výjimky. Například se do něj nezahrnuje území Kanárských ostrovů, Monacké knížectví se považuje za území Francie a v tom případě i do území Evropského společenství z hlediska daně z přidané hodnoty. **Třetí zemí** je stát, který není členem Evropské unie.

Distribuční efekt daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty o jedné sazbě má regresní dopad vzhledem k důchodu poplatníků. S růstem důchodu sklon ke spotřebě klesá. Pro spravedlivější zdanění spotřeby je potřeba diferencovaných sazeb. Ačkoli ve většině zemí jsou zboží a služby nezbytné potřeby zdaňovány sníženou sazbou, dopadá daň dle Kubátové (2010) převážně slabě regresivně, případně proporcionálně.

2.5. Harmonizace daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie

Harmonizace daně z přidané hodnoty v evropském společenství vychází z 6. direktivy z roku 1977. Odstraněním hranic k 1. 1. 1993 došlo ke vzniku vnitřního trhu. Vznik vnitřního trhu vyžadoval harmonizaci daně z přidané hodnoty. Cílem Evropské unie bylo vytvoření

společného systému daně z přidané hodnoty, ve kterém by se při obchodování mezi členskými státy odstranilo daňové zatížení při dovozu a současně by se aplikovalo osvobození od daně při vývozu jak tvrdí Berger (2010, s. 40).

Daňová harmonizace znamená dle Širokého (2007) přizpůsobování a sladění národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel účastnících zemí. Daň z přidané hodnoty je dle Kubátové (2010) v zemích Evropské unie jedinou přípustnou všeobecnou daní ze spotřeby. Soudní dvůr Evropské unie dle Širokého (2010, s. 117) ve svých judikátech charakterizuje daň z přidané hodnoty jako:

- obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze prodeje,
- daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí proběhnutých během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji,
- daň vybíranou poté, co byla odečtena daň ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze.

I přes značné sjednocení daně se stále některé myšlenky a pravidla, které by usnadnily vzájemný odchod mezi členskými státy, stále nepodařilo naplnit. Zatím stále převažuje tzv. princip země spotřeby, to znamená, že daň se vybere až ve členském státě, ve kterém se nachází příjemce zdanitelného plnění, zatím co o přijetí všeobecného principu země původu se stále jedná. To by v praxi znamenalo, že daň z přidané hodnoty se vybere v zemi, ze které se dodává zboží nebo poskytuje služba. Tento přechod by však vyžadoval sjednocení sazby, to by znamenalo, že ve všech členských zemích by byla sazba jednotná. Nelze tedy očekávat, že v nejbližší době k takovéto změně nedojde.

Strukturální harmonizace

V první fázi harmonizace v Evropských společenstvích šlo především o zavedení jednotného systému zdanění. Poté, co bylo rozhodnuto, že jedinou povolenou všeobecnou daní že bude v Evropském společenství daň z přidané hodnoty, byla vydána řada směrnic.

V první směrnici 67/227/EHS z roku 1967 kromě formulace daně z přidané hodnoty byla také definována nutnost přejít na systém daně z přidané hodnoty. Dále tato směrnice zavedla termín pro zavedení ve všech členských zemích k 1. 1. 1970.

Druhá směrnice 67/228/EHS definovala předmět daně z přidané hodnoty a stanovila základní pojmy jako místo zdanitelného plnění, území státu, dodání zboží, poskytnutí služby a

osobu podléhající dani. Dle Širokého (2008, str. 122) má být dle druhé směrnice daň z přidané hodnoty aplikována na:

- úplatné zboží a poskytování služeb na území daného státu osobou podléhající dani,
- dovoz zboží.

Směrnice dále zavedla speciální režimy zdaňování pro malé podniky a subjekty působící v zemědělství.

V některých zemích, jako například v Belgii a Itálii způsoboval přechod na novou daň značné problémy. Z toho důvodu Třetí směrnice 69/463/EHS prodlužuje Belgii limit pro zavedení daně z přidané hodnoty do konce roku 1972, Čtvrtá směrnice 71/401/EHS a Pátá směrnice 72/350/EHS prodlužuje termín pro zavedení daně z přidané hodnoty Itálii do konce roku 1973.

Základní směrnicí je Šestá směrnice 77/388/EHS, která nahradila v roce 1977 Druhou směrnicí. Cílem této směrnice bylo dle Širokého (2008, str. 122) další prohloubení harmonizace dovozů a realizace financování Evropských společenství z vlastních zdrojů včetně odvodu národních výnosů daně z přidané hodnoty. Šestá směrnice byla zrušena ke dni zrušení (31. 12. 2006) více než třicetkrát novelizována a byla na ni navázána další legislativa.

S účinností od 1. 1. 2007 byla uvedena v platnost Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 26. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice neposkytuje žádné nové věcné změny, jedná se pouze o přepracovanou Šestou směrnicí, která se díky častým novelizacím stala velmi nepřehlednou. Směrnice zahrnuje 15 hlav a 12 příloh. Hlavy se dělí na kapitoly, kapitoly na články. Dokument obsahuje 414 článků. Tento předpis byl také již novelizován, například směrnicí 2008/9/ES nebo směrnicí 2008/117/ES.

Harmonizace daňových sazeb

Zavedením jednotného systému nepřímých daní byla úspěšně uskutečněna strukturální harmonizace. V roce 1993 vešla v platnost Směrnice Rady 92/77/EHS, ve které byla stanovena minimální hranice pro standardní sazbu daně z přidané hodnoty 15 % a pro sníženou sazbu 5 %. Dále také stanovila, že mohou být používány dvě snížené sazby.

Harmonizace daně z přidané hodnoty v České republice

Při vstoupení České republiky do Evropské unie v roce 2004 vstoupil v platnost nový zákon o dani z přidané hodnoty. Základem toho zákona v té době byla Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977. Během let docházelo k častým novelizacím z důvodů výkladových problémů a z důvodu nejednoznačnosti textu. V lednu roku 2007 vstoupil v účinnost Recast Šesté směrnice. Zákon o dani z přidané hodnoty prošel již 34. novelizací. Novela zákona o dani z přidané hodnoty účinná od 1. 1. 2011 vpravila do právního řádu České republiky další nové předpisy EU, tímto byl splněn závazek České republiky.

2.6. Daňový únik

Stanovení optimální hranice zdanění je složitý úkol, kterým se zabývá každá vláda. Existence daňových úniků dle Širokého (2008) souvisí s mírou zdanění. Obecně se pod pojmem daňového úniku rozumí minimalizace, případně nulová daňová povinnost. Daňové úniky dle Širokého (2008) zahrnují dvě kategorie:

- vyhýbání se placení daní,
- daňový únik, podvod.

Vyhýbání se placení daní (v anglické literatuře označováno jako tax avoidance) znamená legální aktivity, které vedou k minimalizaci daňové povinnosti. Nástrojem této daňové optimalizace je využívání všech možných zákonných ustanovení a daňových úlev. Další možností, jak minimalizovat daňovou povinnost je použít mezery v daňových zákonech a příslušných ustanoveních.

Daňový únik (v anglické literatuře označován jako tax evasion) je dle Širokého (2008, s. 141) považován za nelegální činnost, za kterou může být daňový subjekt potrestán. V rámci daňového úniku je nutné rozlišit, zda subjekt porušil zákon úmyslně či neúmyslně. K neúmyslnému daňovému úniku může dojít špatnou interpretací zákona, neinformovaností nebo nepochopením právních předpisů. Úmyslné porušení zákona klasifikován jako trestný čin daňový. Hranice mezi legální minimalizací daně a daňovým únikem nemusí být vždy jednoznačná. Možnosti minimalizace daňové povinnosti shrnuje Tab. č. 2.6.1. Minimalizace daňové povinnosti.

Tab. č. 2.6.1. Minimalizace daňové povinnosti

Minimalizace daňové povinnosti			
Legální	Nelegální		
tzv. efektivní daňová optimalizace, tj. využívání všech ustanovení k minimalizaci daňové povinnosti	neúmyslné porušení zákona	úmyslný únik menšího rozsahu	daňový únik klasifikovaný jako trestný čin

Zdroj: Široký (2008). *Vlastní úpravy.*

Od daňového úniku je potřeba odlišit daňový nedoplatek. Daňový nedoplatek je rozdíl mezi daní, která měla být zaplacená a skutečně zaplacenou částkou. Do daně, která měla být zaplacená se kromě přiznané daně poplatníkem nebo plátcem se počítají i doměrky, které správce daně doměřil, dále pokuty, penále, úroky, náklady řízení atd.

Daňové úniky týkající se nepřímých daní

Daňové úniky se týkají i daní přímých, vzhledem k zaměření této práce budou popsány pouze možné daňové úniky na nepřímých daních. U spotřebních daní uvalené na vybrané produkty může docházet dle Širokého (2008) k následujícím situacím zkracujícím daňovou povinnost:

- fňgovaný vývoz,
- machinace se sazbami daně,
- nesprávné uplatnění osvobození od daně,
- prodej nekolokovaných produktů atd.

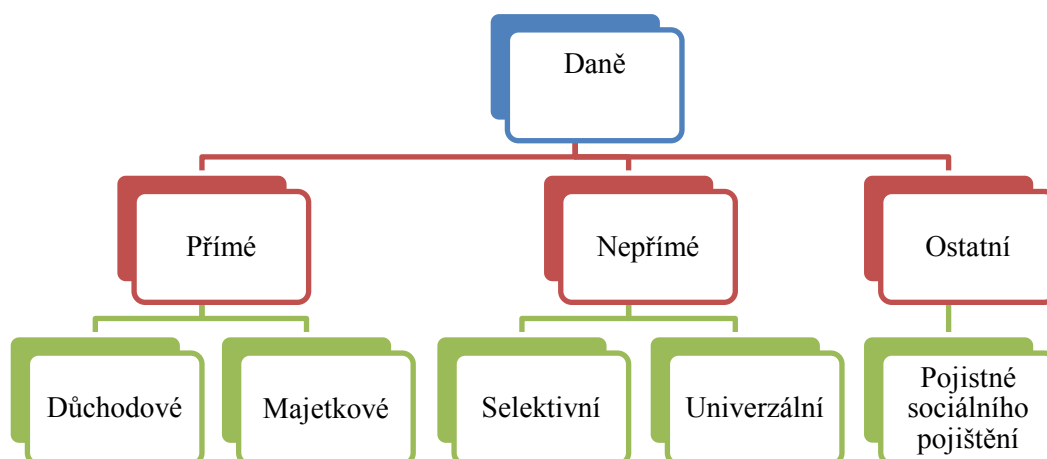
U daně z přidané hodnoty lze krátit daňovou povinnost dle Širokého (2008) následujícími situacemi:

- krácením tržeb,
- nesprávné zařazení zboží nebo služeb do daňové sazby,
- nesprávné nebo předstírané uplatňování osvobození od daně z přidané hodnoty,
- nesprávně vyhodnocené místo plnění,
- uplatnění odpočtu při plnění, které není určeno pro ekonomickou činnost,
- organizování podvodných řetězců firem s cílem nárokovat nadměrný odpočet, atd.

2.7. Daňová soustava v České republice

V této části práce bude popsán daňový systém České republiky. Obr. č. 2.7.1. zobrazuje daně daňového systému v České republice.

Obr. č. 2.7.1. *Daně daňového systému České republiky*



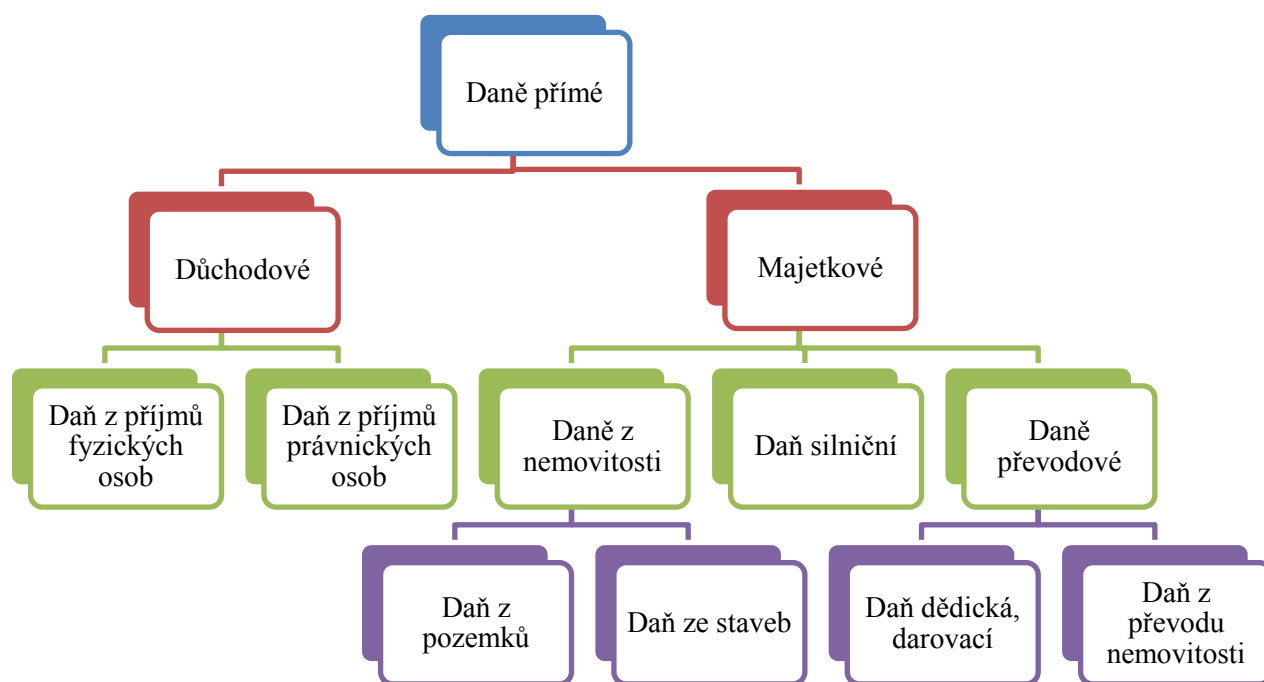
Zdroj: Vančurová (2012). *Vlastní úpravy.*

Daňovou soustavu v České republice tvoří daně přímé – majetkové a z příjmů, daně nepřímé – daň z přidané hodnoty, daně spotřební, energetické daně a cla a daně ostatní. Daně, které nelze začlenit mezi přímé ani nepřímé se řadí do ostatních daní. V rámci této práce budou dále popsány pouze daně přímé a nepřímé. Daňový systém České republiky zobrazuje schéma č. 2.1. Daně daňového systému České republiky. Pokud nebude uvedeno jinak, zdrojem této kapitoly budou Daňové zákony platné k 1. 1. 2013. U jednotlivých daní bude vymezen předmět daně, základ daně a zdaňovací období.

2.7.1. Daně přímé

Jak již bylo zmíněno, mezi přímé daně patří daně majetkové a daně z důchodu. Rozdělení přímých daní zobrazuje Obr. č. 2.7.2.

Obr. č. 2.2.2 *Přímé daně v České republice*



Zdroj: Vančurová (2012). *Vlastní úpravy*

Majetkové daně

Majetkové daně tvoří doplňkový daňový příjem. Mezi majetkové daně jsou zahrnovány:

- daně z nemovitostí,
- daně silniční,
- daň dědická a darovací,
- daň z převodu nemovitostí.

Daně z nemovitostí jsou upraveny zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále také „ZDN“). Daň z nemovitosti zahrnuje daň pozemků a ze staveb. Předmětem daně z pozemků jsou dle § 2 ZDN pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí. Předmětem daně ze staveb jsou dle § 7 ZDN stavby na území České republiky, kterým byl vydán kolaudační souhlas, jsou způsobilé k užívání, dále stavby, kterým byly kolaudovány, byty a nebytové prostory. Základem daně u pozemků orné půdy, vinic, zahrad atd. je dle § 5 ZDN je cena půdy zjištěná násobením skutečné výměry pozemku v m² průměrnou cenou půdy stanovenou na 1 m² ve vyhlášce, u pozemků hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je cena pozemku zjištěná podle platných

cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč, u ostatních pozemků je základem daně skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období. U staveb je dle § 10 ZDN základem daně zastavěná plocha, u bytů a nebytových prostor výměra plochy v m². Zdaňovacím obdobím pro daně z nemovitosti je dle § 13 zákona o dani z nemovitosti kalendářní rok.

Dan silniční upravuje zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále také „ZDS“). Předmětem daně silniční jsou dle § 2 ZDS motorová vozidla registrována a provozována v České republice. Základem daně je dle § 5 ZDS zdvihový objem motoru v cm³ u osobních automobilů, největší povolená hmotnost nápravy a počet náprav u návěsů a nejvyšší povolená hmotnost a počet náprav u ostatních vozidel. Zdaňovacím obdobím je dle § 13 ZDS kalendářní rok.

Dan dědická, darovací a z převodu nemovitostí tvoří tzv. trojdaň. Tyto daně upravuje zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a z převodu nemovitostí.

Daně z příjmů

Daně z příjmů jsou dvě, daň z příjmů fyzických osob a právnických osob. Daně z příjmů jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také „ZDPFO“ nebo „ZDPO“).

Předmětem **daně z příjmů fyzických osob** jsou dle § 3 ZDPFO příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku a ostatní příjmy. Základem daně se chápe částka, o kterou příjmy, které plynou poplatníkovi ve zdaňovacím období, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Předmětem **daně z příjmů právnických osob** jsou dle § 18 ZDPPO veškeré příjmy z činnosti a nakládání s majetkem. Základ daně dle § 23 ZDPPO je odvozený od výsledku hospodaření před zdaněním. Zdaňovacím obdobím je dle § 17a ZDPPO:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,
- období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního nebo hospodářského roku,

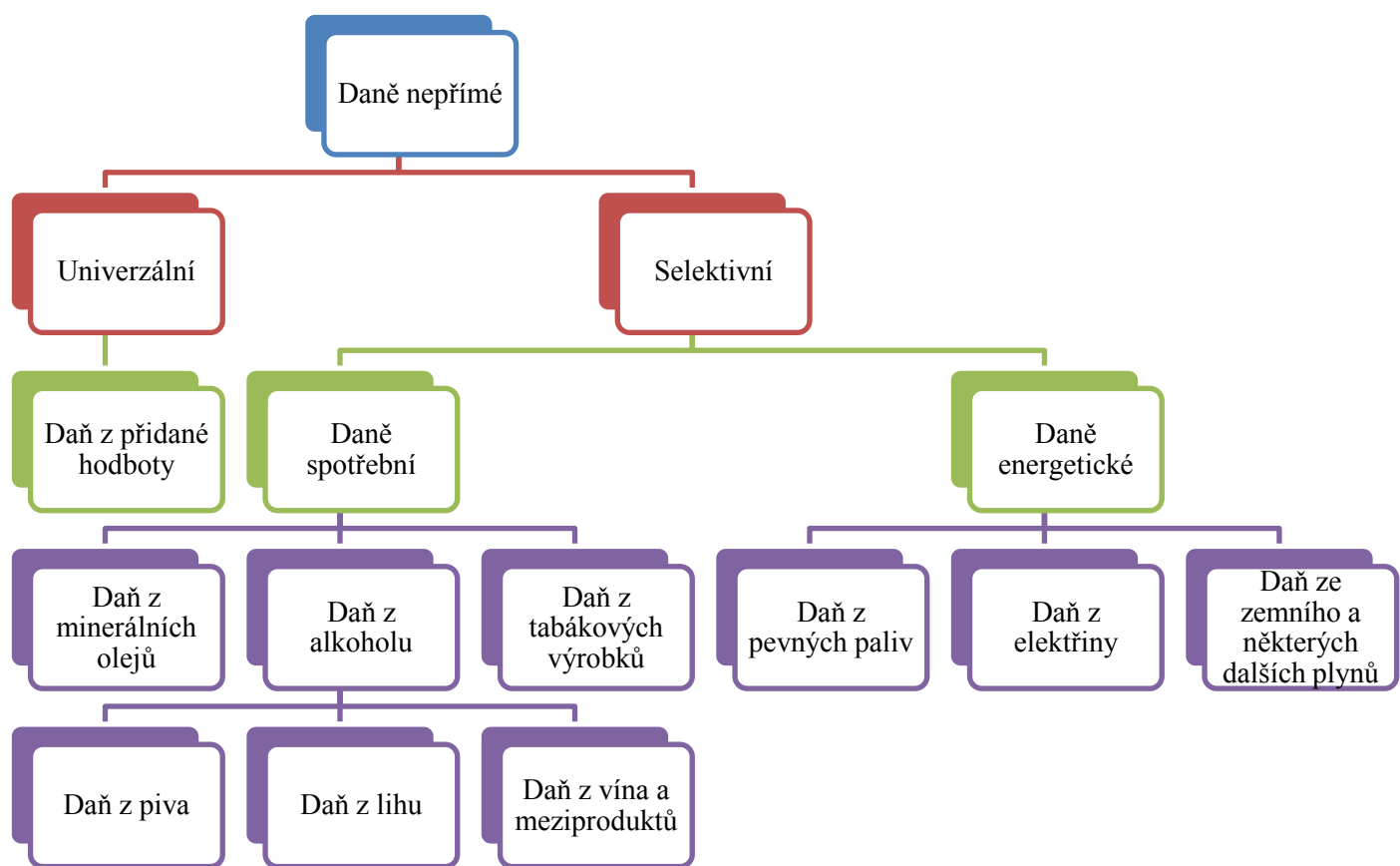
ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku,

- účetní období, pokud je toto období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

2.7.2. Nepřímé daně

Jak již bylo uvedeno v kapitole 2.4, nepřímé daně se dělí na univerzální a selektivní. Přehled všech nepřímých daní v České republice zobrazuje Obr. č. 2.7.3.

Obr. č. 2.7.3 *Nepřímé daně v České republice*



Zdroj: Vančurová (2012). *Vlastní úpravy.*

Daně ze spotřeby

Mezi daně ze spotřeby patří daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z vína, daň z piva a daň z tabákových výrobků. Předmětem u těchto daní je obecně jejich výroba a dovoz. Tyto daně upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále také „ZOSD“)

Předmětem **daně z minerálních olejů** jsou dle § 45 ZOSD motorové benziny, benziny jiné než motorové, střední oleje a těžké plynové oleje, těžké topné oleje, odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro výrobu tepla. Základem daně je dle § 47 ZSPD množství minerálních olejů v 1 000 litrech při teplotě 15 °C. U těžkých topných olejů a zkapalněných ropných plynů je základem daně množství vyjádřené v tunách v čisté hmotnosti.

Předmětem **daně z lihu** je dle § 67 ZOSD líh včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích více než 1,2 % objemových etanolu. Základem daně je dle § 69 ZSOD množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa.

Předmětem **daně z vína** jsou dle § 93 ZOSD vína fermentované nápoje a meziprodukty, které obsahují více než 1,2 % objemových alkoholu, nejvýše však 22 % objemových alkoholu. Základem daně z vína je dle § 95 ZOSD množství vína a meziproduktů vyjádřené v hektolitrech.

Předmětem **daně z piva** dle § 81 zákona o spotřebních daních jsou výrobky a směsi, které obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu. Základem daně je dle § 84 ZOSD množství piva vyjádřené v hektolitrech.

Předmětem daně u **daně z tabákových výrobků** jsou dle § 101 ZOSD tabákové výrobky. Takovými výrobky zahrnují cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Základ daně u tabákových výrobků je upraven v § 102 ZOSD. Základem daně u cigaret, doutníků a cigarillos je množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech.

U všech spotřebních daní vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dle § 9 ZOSD okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.

Energetické daně

Energetické daně byly v České republice zavedeny v roce 2008. Energetické daně upravuje zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále také „ZOSVR“).

Mezi energetické daně patří:

- daň ze zemního plynu,
- daň z pevných paliv,
- daň z elektřiny.

Předmětem **daně ze zemního plynu** je dle § 4 ZOSVR Čl. LXXII plyn určený k používání, nabízení k prodeji nebo používaný pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla. Základem daně je dle § 6 ZOSVR Čl. LXXII množství plynu v MWh spáleného tepla.

Předmětem **daně z pevných paliv** jsou pevná paliva uvedené v § 4 ZOSVR Čl. LXXIII. Základem daně je dle § 6 ZOSVR Čl. LXXIII. množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku.

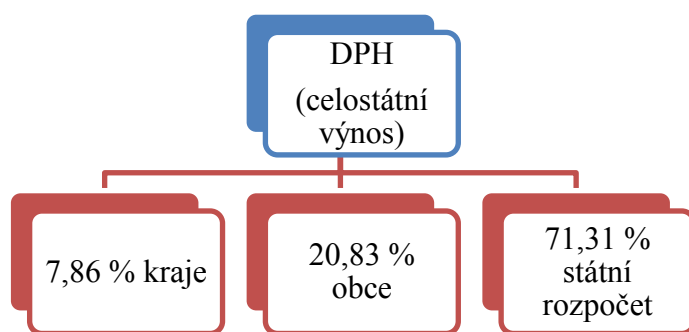
Předmětem **daně z elektřiny** je elektřina. Základem daně je množství elektřiny v MWh.

Zdaňovacím obdobím u energetických daní je kalendářní měsíc.

Nepřímé daně univerzální

Mezi nepřímé univerzální daně se v České republice řadí **daň z přidané hodnoty**. Tato daň je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že tato práce je zaměřena na problematiku daně z přidané hodnoty, bude tato daň podrobněji popsána v třetí kapitole. V rámci této kapitoly je zobrazen přehled rozpočtového určení daně z přidané hodnoty v letech 2013 až 2015.

Obr. č. 2.7.4. Rozpočtové určení daně z přidané hodnoty



Zdroj: www.mfcr.cz. Vlastní úpravy.

3. Komparace právní úpravy daně z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013

V první části této kapitoly jsou vysvětleny vybrané pojmy spojené s daní z přidané hodnoty dle platné legislativy, druhá část je věnována vybraným změnám v legislativní úpravě zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v roce 2012 (dále také „ZDPH2012“) a 2013 (dále také „ZDPH2013“). Rokem výchozím je právní úprava platná v roce 2012 a jsou sledovány změny, které proti tomuto znění zákona nastaly v roce 2013, pokud není uvedeno jinak.

3.1. Vymezení vybraných pojmů dle platné legislativy

V rámci této kapitoly jsou upřesněny vybrané pojmy jako předmět daně, osoba povinná k dani, plátce daně, zdaňovací období, místo plnění, základ daně, způsoby výpočtu daně, sazba daně, splatnost daně, nárok na odpočet a daňové doklady dle příslušného platného zákona.

Předmět daně

Předmětem daně z přidané hodnoty dle § 2 ZDPH2013 jsou činnosti, které jsou uskutečňovány za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti. Činnosti zahrnuté v § 2 ZDPH2013 jsou následující:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě,
- poskytnutí služby,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Předmětem daně není dle § 2a ZDPH2013 pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže:

- v tuzemsku bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10,
- je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu pro obchodníky, přechodného režimu pro použité dopravní prostředky nebo zvláštního režimu pro prodej veřejnou dražbou.

Předmětem daně dále není dle § 2a odst. 2 ZDPH2013 pořízení zboží z jiného členského státu pokud:

- celková hodnota pořízeného zboží nepřesáhla v příslušném ani předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč a
- pořízené zboží je uskutečňováno osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, osobou osvobozenou, která není plátce, osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

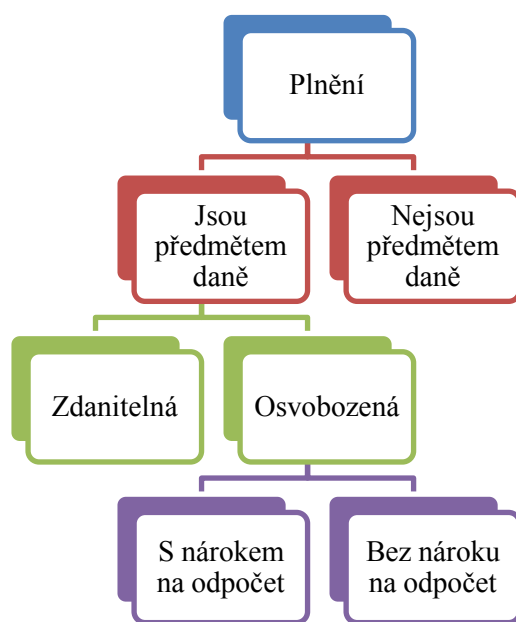
Druhy plnění

Vše, co je předmětem daně se nazývá plnění. Předmět daně dle Vančurové (2012) zahrnuje plnění zdanitelná a osvobozená. Plnění, která jsou předmětem daně, musí dle Vančurové (2012) splňovat následující znaky:

- plnění poskytuje plátce,
- plnění je uskutečňováno za úplatu,
- došlo k němu při uskutečňování ekonomické činnosti,
- místem plnění je tuzemsko.

Pro přehlednost jsou druhy plnění znázorněny také graficky.

Obr. č. 3.1.1. Druhy plnění



Zdroj: Vančurová (2012). Vlastní úpravy.

Zdanitelným plněním jsou dle § 2 odst. 2 ZDPH2013 plnění, která jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozena.

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet jsou upraveny v § 63 ZDPH2013. U plnění, která jsou od daně osvobozena s nárokem na odpočet, vzniká daňová povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění ke dni jeho uskutečnění. Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet je plátce povinen uvést do daňového přiznání. Mezi osvobozená plnění s nárokem na odpočet patří například následující plnění:

- dodání zboží do jiného členského státu,
- vývoz zboží,
- poskytnutí služby do třetí země, atd.

Výčet všech plnění bez nároku na odpočet jsou uvedeny v § 63 odst. 1 ZDPH2013.

Pro úplnost je nutné zmínit ještě § 68 ZDPH, který upravuje **osvobození od daně ve zvláštních případech**. Jedná se o zvláštní případy mezinárodního plnění, kdy od daně s nárokem na odpočet je osvobozeno dodání zboží pro zásobení lodí, dodání, úprava, oprava a údržba námořních lodí, rybářského vybavení, letadel atd.

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet upravuje § 51 ZDPH2013. U plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění ke dni jeho uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to ke dni, který nastane dříve. Osvobozená plnění bez nároku na odpočet je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat toto plnění. Mezi osvobozená plnění bez nároku na odpočet patří tato plnění:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek,
- rozhlasové a televizní vysílání,
- finanční činnost,
- penzijní činnost,
- pojišťovací činnost, atd.

Výčet všech plnění bez nároku na odpočet jsou uvedeny v § 51 odst. 1 ZDPH2013. Osoba povinná k dani

Osoba povinná k dani je dle ustanovení § 5 ZDPH2013 fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Osobou povinnou k dani i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost. Ekonomická činnost je dle ustanovení § 5 odst. 2 ZDPH2013 soustavná činnost výrobců, obchodníků, a osob poskytujících služby.

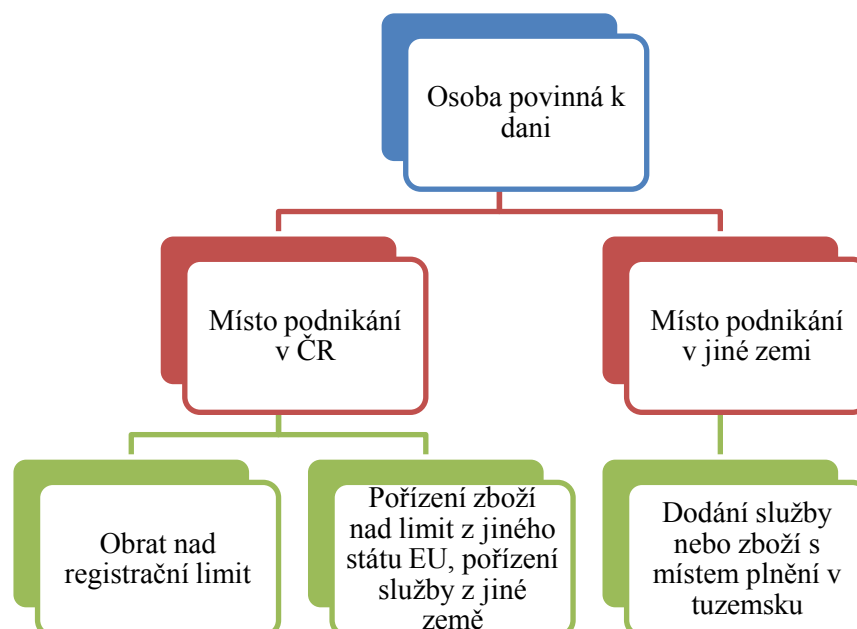
Plátce daně

Plátcem daně z přidané hodnoty se dle § 6 ZDPH2013 stane osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, pokud její obrat přesáhne částku 1 mil. Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Obratem se dle § 4a ZDPH2013 chápe souhrn všech úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, pokud jde o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet, plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

Mohou nastat i situace, kdy osoba povinná k dani nepřesáhne stanovený limit, přesto se stane plátcem daně nebo může podat přihlášku k registraci. Vybranými příklady jsou:

- **dobrovolná registrace** – osoba povinná k dani, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, si může dobrovolně podat přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty,
- **úmrtí plátce daně** – plátcem se stává osoba povinná k dani, která pokračuje v uskutečňování ekonomické činnosti po zemřelém plátcu,
- **smlouvy o sdružení** - plátcem se stává osoba povinná k dani, která podniká v rámci smlouvy o sdružení nebo jiné smlouvy společně s jinými osobami povinnými k dani,
- osoba povinná k dani, která je **členem skupiny**
- osoba povinná k dani, která **nemá sídlo v tuzemsku**, uskutečňuje plnění s místem plnění v tuzemsku.

Obr. č. 3.1.2 Plátcí daně



Zdroj: Vančurová (2012). Vlastní zpracování.

Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc dle § 99a ZDPH2013. Plátce se může rozhodnout, že jeho zdaňovací období pro příslušný kalendářní rok bude kalendářní čtvrtletí, v následujících případech:

- jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,
- není nespolehlivým plátcem,
- není skupinou a

- změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

Místo plnění

Pro správné uplatnění daně z přidané hodnoty je místo plnění. Správné určení **místa plnění** je nezbytné pro správné přiřazení k danému zákonu a následně sazbě, která bude uplatněna. Pokud platí, že místo plnění je v tuzemsku, a dané plnění splňuje všechny podmínky uvedené v § 2 ZDPH2013, je toto plnění předmětem daně v tuzemsku. V zákoně o dani z přidané hodnoty je určení místa plnění rozděleno do § 7 - § 12 ZDPH2013 podle místa plnění při:

- dodání zboží a převodu nemovitosti,
- dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu,
- zasílání zboží,
- poskytnutí služby,
- poskytnutí služby ve zvláštních případech,
- pořízení zboží z jiného členského státu,
- dovozu zboží.

Při určení místa plnění byly použity termíny jako dodání zboží, pořízení zboží, dovoz zboží. O dodání zboží se jedná v případě, když dochází k prodeji do jiného členského státu Evropské unie z České republiky, proti tomu pořízení zboží značí situaci, když dochází k nákupu zboží z Evropské unie do České republiky. Dle § 66 odst. 1 ZDPH2013 se vývozem zboží rozumí výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země.

Základ daně

Základ daně je upraven v § 36 ZDPH2013. Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Do základu daně se také zahrnují:

- jiné daně, clo, dávky a poplatky,
- spotřební daně, dotace k ceně,
- vedlejší výdaje účtované osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění,

- při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou.

Způsoby výpočtu daně

Daň se vypočte dle § 37 ZDPH2013 jako součin základu daně a sazby daně. Vypočtená daň se může zaokrouhlit na celé koruny způsobem, kdy částka 0,50 Kč a vyšší se zaokrouhlí na celé koruny nahoru, částka nižší než 0,50 Kč se zaokrouhlí na celé koruny dolů. Cena včetně daně se vypočte jakou součet základu daně a vypočtené daně. Tento způsob se nazývá tzv. **výpočet zdola**.

Daň může plátce také vypočítat z úplaty za zdanitelná plnění, která jsou včetně daně jako podíl, v jehož čitateli je číslo 21 pokud se jedná o základní sazbu nebo 15 v případě sazby snížené a ve jmenovateli součet údaje v čitateli a čísla 100. Takto vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa. Cena bez daně se stanoví jako rozdíl částky ze zdanitelného plnění obsahující daň a vypočtené daně po případném zaokrouhlení. Tento způsob výpočtu se nazývá tzv. **výpočet shora**.

Splatnost daně

Plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období **podat daňové přiznání** a to i v případě, že mu nevznikla žádná daňová povinnost. Pokud je daň na výstupu vyšší než na vstupu než odpočet daně, jedná se o vlastní daňovou povinnost. V případě, že je daň na výstupu nižší než odpočet daně, hovoříme o nadměrném odpočtu. V okamžiku, kdy vznikne v důsledku nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.

Nárok na odpočet

Nárokem na odpočet u daně z přidané hodnoty se rozumí daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, které subjekt uplatnil za příslušné zdaňovací období v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty. Odpočet daně značí snížení výsledné daňové povinnosti.

Nárok na odpočet vzniká plátcí dle § 72 ZDPH 2013 u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování:

- zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,

- plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- další vybraná plnění.

Daňové doklady

Problematika **daňových dokladů** je v § 26 - 35 ZDPH2013. Daňovým dokladem je dle § 26 ZDPH2013 písemnost, která splňuje podmínky stanovené v ZDPH2013. Daňový doklad může mít listinnou nebo elektronickou podobu. Daňový doklad má elektronickou podobu v případě, pokud je vystaven a obdržen elektronicky. Osoba, pro kterou je plnění uskutečňováno, musí souhlasit s použitím daňového dokladu v elektronické podobě. Osoba, která plnění uskutečňuje, odpovídá za správnost údajů a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě. Plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, s výjimkou plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet je povinen do 15 dnů ode dne vzniku daňové povinnosti přiznat daň nebo přiznat uskutečněné plnění. Ve vybraných případech, například při uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet, je povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, kdy se tato plnění uskutečnila. Plátce je povinen uchovávat všechny daňové doklady, které jsou nezbytné pro stanovení daňové povinnosti, nejméně deset let.

Náležitosti daňového dokladu jsou upraveny v § 29 ZDPH2013. Daňový doklad musí obsahovat následující údaje:

- označení osoby, která plnění uskutečňuje,
- daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění,
- označení osoby, pro kterou plnění uskutečňuje,
- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou plnění uskutečňuje,
- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- den vystavení daňového dokladu,
- den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty,
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, pokud není obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- sazbu daně,

- výši daně uvedenou v české měně.

Používají se také zvláštní daňové doklady, které nemusí obsahovat výše uvedené náležitosti, eventuálně musí obsahovat údaje jiné. Náležitosti a možnosti vystavení zvláštních daňových dokladů jsou uvedeny v § 30 - § 32 ZDPH2013. Mezi zvláštní daňové doklady také patří:

- zjednodušený daňový doklad,
- splátkový kalendář,
- platební kalendář,
- souhrnný daňový doklad,
- daňové doklady při vývozu a dovozu.

3.2. Legislativní úpravy u daně z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013

U daně z přidané hodnoty došlo v roce 2013 k výraznějším legislativním úpravám oproti právní úpravě roku 2012 z důvodu:

- implementace Směrnice Rady 2010/45/EU,
- naplnění schváleného prováděcího nařízení Rady EU č. 282/2011,
- zavedení dalších opatření pro boj s daňovými úniky,
- ostatních změn, které vedou k upřesněním stávajícího zákona.

Nutnost ostatních změn dle Důvodové zprávy k zákonu o dani z přidané hodnoty pochází z požadavků na doplnění, upřesnění, v některých případech i zjednodušení textu některých ustanovení, které vycházejí z praxe daňových subjektů i správců daně.

Zákon o dani z přidané hodnoty účinný od 1. 1. 2013 upravují dvě novely. První je novela zákona o dani z přidané hodnoty, druhá novela je zahrnuta v několika částech zákona o změně daňových, pojistných a dalších zákonů. Novely zákona o dani z přidané hodnoty se týkají následující zákony:

- Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů,

- Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Zákon č. 500/2012 Sb.

Tento zákon, který byl přijat Parlamentem dne 19. 12. 2012, upravuje především změny týkající se oblasti sazeb daně z přidané hodnoty. Zákon (kromě výjimek) nabyl účinnosti dne 1. 1. 2013.

Zákon č. 502/2012 Sb.

Zákonem č. 502/2012 Sb., se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a další související zákony (dále také „novela“) obsahuje především tzv. technické změny v oblasti uplatňování daně z přidané hodnoty. Mezi důvody zavedení této novely patří především povinná implementace Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. 7. 2010. Mezi další důvody této novely patří zavedení nových návrhů v boji s daňovými úniky a úprava nepřesností stávajícího zákona. V této části práce bude porovnána právní úprava zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v roce 2012 a v roce 2013.

3.2.1. Změny související se zákonem č. 500/2012 Sb.

Sazby daně

Sazby daně existují v České republice dvě. V roce 2012 dle ZDPH2012 činila základní sazba 20 % a snížená sazba 14 %. V roce 2013 došlo ke zvýšení sazeb o jeden procentní bod, dle ZDPH2013 základní sazba činí 21 %, snížená sazba 15 %. Další změnou je přearažení dětských plen a některých zdravotnických potřeb ze snížené do základní sazby. Dle Evropské komise bylo aražení dětských plen do snížené sazby v rozporu s legislativou Evropské unie a České republiky bylo navrženo jejich přearažení do základní sazby.

3.2.2. Změny související se zákonem č. 502/2012 Sb.

V této části práce budou popsány tzv. technické změny zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Nejprve budou vymezeny nové a upravené základní pojmy spojené s daní z přidané hodnoty, dále budou následovat změny spojené s uplatňováním daně a změny spojené se správou daně.

Změny ve vymezení základních pojmů

Zcela nově jsou v § 4 ZDPH definovány pojmy:

- místo pobytu,
- osoba neusazená v tuzemsku,
- osvobozená osoba.

Došlo také k upřesnění pojmu **dopravního prostředku** a přepočtu cizí měny.

Nově je upraven pojem **místo pobytu**. Místem pobytu se rozumí adresa fyzické osoby, která je uvedena v základním registru obyvatel.

Nově se také zavádí pojem **osoba neusazená v tuzemsku**. Jde o osobu, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku nebo provozovnu má, ale není součástí plnění, uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

Další novinkou v právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty účinné od 1. 1. 2013 je vysvětlení pojmu **osvobozená osoba**. Osvobozenou osobou chápeme osobu povinnou k dani se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě.

Dále byl upřesněn pojem **dopravního prostředku**, toto doplnění a zpřesnění definice dopravního prostředku navazuje na čl. 38 prováděcího nařízení Rady (EU). Dopravním prostředkem je vozidlo nebo jiné zařízení, které slouží a jsou určeny k přepravě osob nebo věcí. Přeprava musí být provedena z jednoho místa na jiné. Za dopravní prostředek nelze považovat vozidlo, které je trvale znehybněno.

Ke změně došlo také v oblasti **přepočtu cizí měny** na měnu českou. Nově je možné pro přepočet použít směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou. V právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty účinné do 31. 12. 2012 bylo přípustné použít pro přepočet pouze kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou.

Změny spojené s uplatňováním daně

Změny v pravidlech pro fakturaci

Novelizace v oblasti ustanovení týkajících se vystavování daňových dokladů jsou v důsledku změn, které zavádí směrnice Rady 2010/45/EU. Základním stavebním kamenem změn uskutečněných v souvislosti se vznikem nové Směrnice Rady 2010/ 45/EU, která mění

původní směrnici 2006/112/ES, je širší využití elektronických systémů pro vystavování, předávání a uchovávání daňových dokladů, což by vedlo ke snížení nadměrné zátěže u podnikatelů i správců daně. Cílem této úpravy je dle Informace GFŘ k pravidlům fakturace (2013):

- přesně definovat elektronický doklad,
- zjednodušit pravidla pro vystavování daňových dokladů.
- umožnit použít elektronické daňové doklady pro všechny obchodní transakce,
- možnost posuzovat daňové doklady v listinné i elektronické podobě stejným způsobem,
- nově definovat věrohodnost původu daňového dokladu,
- podpořit využití elektronické fakturace,
- zavést nová pravidla pro vystavování daňových dokladů.

Původní ustanovení § 26 až § 35 ZDPH2012 bylo zcela zrušeno a místo nich jsou uvedena ustanovení nová.

Zcela novým paragrafem v právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty je § 27 ZDPH2013 týkající se určení pravidel pro vystavování daňových dokladů. Toto ustanovení má naplnit nový článek 219a směrnice o dani z přidané hodnoty, který byl zaveden směrnicí 2010/45/EU s cílem implementovat změny v oblasti pravidel fakturace. Zákon o dani z přidané hodnoty účinný od 1. 1. 2013 již neobsahuje náležitosti daňových dokladů u plnění, které mohly nastat (původní § 28 - § 35 ZDPH2012), protože dle § 27 ZDPH2013 vystavování daňových dokladů podléhá pravidlům toho členského státu, ve kterém:

- je místo plnění,
- má osoba povinná k dani, která plnění uskutečňuje, sídlo pokud je místem plnění třetí země nebo jiný členský stát, než ve kterém má osoba povinná k dani sídlo a příjemce nebyl zmocněn k vystavení daňového dokladu.

Nově se ruší povinnost doplňovat údaje přímo na daňovém dokladu (původní § 31, § 32 a § 35 ZDPH2012), protože obsah daňových dokladů v listinné a elektronické podobě musí zůstat po celou dobu jejich uschování nezměněn a neporušen.

V následujícím § 29 ZDPH2013 a § 29a ZDPH2013 jsou uvedeny náležitosti daňových dokladů. Pojem **běžný daňový doklad** používaný v právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty účinného do 31. 12. 2012 je nahrazen obecnějším pojmem **daňový doklad**. Dále je

rozšířena oblast dalších náležitostí daňového dokladu v § 29 odst. 2 ZDPH2013 v důsledku implementace nového znění článku 226 směrnice o dani z přidané hodnoty, který byl zaveden směrnicí 2010/45/EU, o údaje dle Informace GFŘ k pravidlům fakturace (2013):

- u osvobozených plnění odkaz na ZDPH nebo předpis Evropské unie, který ukazuje, že je plnění osvobozeno,
- „vystaveno zákazníkem”, v případě, že je osoba, pro kterou je plnění uskutečněné zmocněna k vystavení daňového dokladu,
- „daň odvede zákazník”, v případě, když je povinen přiznat daň příjemce plnění.

Ke změně došlo také v oblasti vystavování zjednodušených daňových dokladů. Vystavování zjednodušeného daňového dokladu upravuje § 30 ZDPH2013. Vystavení zjednodušeného daňového dokladu je stejně jako v předcházející právní úpravě limitováno částkou do 10 000 Kč. Zjednodušený daňový doklad lze nově vystavit jen na základě rozhodnutí osoby, která poskytuje plnění a ne na žádost zákazníka, jak to umožňovala předchozí právní úprava ZDPH2012. Pokud dojde ke splnění podmínek, které jsou uvedeny v § 30 ZDPH2013 lze použít zjednodušený daňový doklad i v případě splátkového a platebního kalendáře, souhrnného daňového dokladu a dokladu o použití. V právní úpravě ZDPH účinného do 31. 12. 2012 dle § 28 odst. 3 ZDPH2012 nebylo možné zjednodušený daňový doklad vystavit v případě prodeje zboží, které je předmětem spotřební daně z lihu a tabákových výrobků, za jiné než pevné ceny pro spotřebitele. V nové právní úpravě ZDPH2013 je odstavec s tímto zákazem vypuštěn. Zákaz je zachován pouze u zboží, které je předmětem spotřební daně z tabákových výrobků, jen u tabákových výrobků jsou stanoveny pevné ceny pro konečného spotřebitele.

Registrační povinnost plátce

Novinkou v ZDPH2013 je, že pokud osoba povinná k dani překročí stanovený obrat a nesplní registrační povinnost, bude zaregistrována zpětně. To znamená, že se plátcem stává od data, kdy se jí osoba povinná k dani měla stát, z důvodu překročení obratu. Plátce je povinen tedy zpětně podat daňová přiznání za období, od kterého se stal plátcem, nejedná se o přiznání dodatečná. Do roku 2012 se osoba povinná k dani stala plátcem až od okamžiku, kdy ji správce daně zaregistroval. Touto změnou bylo zrušeno ustanovení § 98 ZDPH2012, podle kterého se při nesplnění registrační povinnosti stanovila daň náhradním způsobem, plátce nebyl povinen podávat daňové přiznání zpětně.

Dle ZDPH2012 se plátcem stane osoba, která přesáhne stanovený obrat od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém obrat překročila. Dle § 6 odst. 2 ZDPH2013 se plátcem stane o měsíc dříve, tedy od prvního dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém obrat překročila.

Nově registrovaní plátcí od 1. 1. 2013 jsou povinni v přihlášce k registraci dle § 96 ZDPH2013 uvést i čísla účtů, která jsou používána pro ekonomickou činnost a dále dle § 96 odst. 2 ZDPH2013 mohou plátcí určit, která čísla účtů budou zveřejněna způsobem, který umožňuje dálkový přístup. Plátcí registrovaní do 31. 12. 2012 jsou povinni do 4. 3. 2013 oznámit správci daně, které účty používají k ekonomické činnosti a které dle § 96 odst. 2 ZDPH2013 chtějí zveřejnit.

Identifikovaná osoba

Novela zákona pro rok 2013 zavedla pojem **identifikované osoby**, nejedná se však o pojem úplně nový, pouze upravený. Dle § 96 ZDPH2012, platilo, že pokud právnická osoba nepovinná k dani uskutečnila pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, osobou identifikovanou k dani. Do kategorie identifikovaných osob jsou zahrnuty i dosavadní osoby identifikované k dani a je rozšířena o další osoby.

Definice identifikované osoby

Podle § 6g ZDPH2013 je **identifikovaná osoba** definována jako osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba, nepovinná k dani jsou identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořízují zboží z jiného členského státu. Pořízené zboží musí předmětem daně. Hodnota pořízeného zboží bez daně musí překročit v příslušném a bezprostředně předcházejícím kalendářním roce mezní hodnotu 326.000 Kč. Pokud pořízené zboží z jiného členského státu tento limit nepřekročí, není předmětem daně. Do celkové hodnoty pořízeného zboží se dle § 2a odst. 3. ZDPH 2013 se nezahrnuje hodnota pořízeného:

- nového dopravního prostředku,
- zboží, které je předmětem spotřební daně.

U toho zboží vzniká povinnost priznat daň při pořízení, stanovený limit v těchto případech není.

Může nastat situace, že osobě povinné k dani je poskytnuta služba s místem plnění v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku. Definice osoby neusazené v tuzemsku se nachází

v § 4 ZDPH2013. Takovou situaci upravuje § 6h ZDPH2013. Dle tohoto paragrafu osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, se stává osobou identifikovanou k dani ode dne přijetí zdanitelného plnění od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o:

- poskytnutí služby,
- dodání zboží s instalací nebo montáží,
- dodání zboží soustavami nebo sítěmi.

Vysvětlení pojmu osoby neusazené v tuzemsku je na začátku této kapitoly v oddílu věnovanému vymezení základních pojmů.

Identifikovanou osobou se také stane dle § 6i ZDPH2013 osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, je identifikovanou osobou ode dne, kdy poskytne službu s místem plnění v jiném členském státě osobě povinné k dani, poskytnutá služba nesmí být v jiném členském státě od daně osvobozena. Toto ustanovení nahrazuje předchozí právní úpravu § 94 odst. 11 ZDPH2013. Osoba, povinná k dani, která nebyla plátcem a poskytovala takové služby, se musela povinně registrovat k dani. Pro další plnění byla tato osoba plátcem daně.

Povinnost se registrovat a přiznat daň podle ustanovení ZDPH2013 vzniká osobám povinným k dani, pokud nejsou v době pořízení plátcem daně. Sídlo může mít osoba povinná k dani v tuzemsku, v jiných členských státech nebo ve třetích zemích.

Povinnost registrace identifikované osoby

V právní úpravě ZDPH2012 byl pořizovatel (osoba identifikovaná k dani) povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů. Pro všechna další plnění byl pořizovatel plátcem daně, platily pro něj všechny povinnosti plátce na výstupu i všechny nároky plátce na vstupu.

V nové právní úpravě ZDPH2013 se pořizovatel stává osobou identifikovanou osobou. Při pořízení zboží mu podle § 108 ZDPH2013 vzniká povinnost přiznat daň, nicméně nemá nárok na uplatnění odpočtu daně dle § 72 ZDPH2013. Identifikovaná osoba má pouze povinnost přiznat daň, nemá však nárok na uplatnění odpočtu daně, tento nárok náleží pouze plátcem. Výhoda identifikované osoby však je, že po splnění daňové povinnosti při pořízení zboží identifikovanou osobou není nadále plátcem.

Přechod z plátce na identifikovanou osobu

Pokud se subjekt stal v období od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012 plátcem daně z přidané hodnoty z důvodů, pro které by mohl být od 1. 1. 2013 identifikovanou osobou, může požádat o zrušení registrace plátce do 31. 3. 2013.

Zrušení registrace identifikované osoby

K zrušení registrace identifikované osoby může dojít dvojím způsobem:

- z moci úřední,
- na žádost.

Zrušení registrace identifikované osoby **z moci úřední** je upraveno v § 107 ZDPH2013. Správce daně může zrušit registraci identifikované osoby, pokud jí ve dvou bezprostředně předcházejících kalendářních letech nevznikla povinnost přiznat daň.

Identifikovaná osoba může dle § 107a ZDPH2013 **požádat o zrušení registrace**, pokud splňuje následující podmínky:

- za bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců ji nevznikla povinnost přiznat daň z přijatých služeb, z dodání zboží, z pořízení dopravního prostředku nebo podat souhrnné hlášení,
- v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce nepořídila zboží kromě dopravního prostředku, které je předmětem spotřební daně a jeho celková hodnota bez daně nepřekročila 326.000 Kč,
- přestala uskutečňovat ekonomickou činnost.

Souhrnné hlášení

Dle § 102 odst. 2 ZDPH2013 je identifikovaná osoba povinna podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnila poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě osobě registrované k dani v jiném členském státě. Výjimkou je, pokud poskytnutí služby v jiném členském státě je osvobozeno od daně, v takovém případě identifikovaná osoba souhrnné hlášení nepodává.

Evidence pro účely daně z přidané hodnoty

Identifikovaná osoba je povinna vést veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem pro účely daně z přidané hodnoty v evidenci. Toto ustanovení je v zákoně o dani z přidané hodnoty nové a je upraveno v § 100 ZDPH2013.

Místo plnění při nájmu dopravního prostředku

Ustanovení §10d ZDPH2012 je přestrukturováno novelou účinnou od 1. 1. 2013 v souvislosti s článkem 4 Směrnice Rady 2008/8/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES.

V právní úpravě ZDPH2013 došlo k úpravě původního § 10d ZDPH2012 a zrušení § 10j ZDPH2012. Zrušený § 10j ZDPH2012 byl přesunut bez věcných změn do § 10d odst. 4 ZDPH2013.

Ve srovnání s právní úpravou ZDPH2012 dochází v právní úpravě ZDPH2013 k zpřesnění místa, kde dochází k předání dopravního prostředku zákazníkovi. Definice dle ZDPH2012, že místem, kde dochází k předání dopravního prostředku, je místo, kde je dopravní prostředek skutečně předán zákazníkovi do držení nebo užívání je v ZDPH2013 nahrazena definicí místa předání jako místa, kde osoba fyzicky přebírá dopravní prostředek.

V § 10d odst. 2 ZDPH2013 je změněno místo plnění, v případě, když se jedná o jiný než krátkodobý pronájem dopravního prostředku (kromě nájmu rekreační lodi) osobou nepovinnou k dani. Místem plnění je sídlo nebo místo pobytu osoby nepovinné k dani. V předcházející úpravě ZDPH2012 by se v případě určení místa plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku postupovalo dle § 9 odst. 1 ZDPH2012. Dle toho ustanovení by bylo místem plnění místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání.

Pořízení zboží z jiného členského státu

Dle § 16 ZDPH2012 se pořízením zboží z jiného členského státu rozumí pořízení od osoby registrované k dani. V § 16 ZDPH2013 je upřesněno vymezení pojmu pořízení zboží z jiného členského státu. V tomto ustanovení je zdůrazněna podmínka, že pořízení zboží z jiného členského státu musí být od osoby registrované k dani, která není osvobozenou osobou. To znamená, že dodavatelem nemůže být osobou identifikovanou k dani. V případě, kdyby dodavatel nebyl v jiném členském státě registrován k dani, i když je osobou povinnou k dani, nedošlo by k pořízení zboží ve smyslu § 16 ZDPH2013 a tato transakce není předmětem daně v tuzemsku.

Velmi podstatná změna nastala také u vystavování daňových dokladů při pořízení zboží. Do 31. 12. 2012 se dle § 35 ZDPH2012 se za datum vystavení daňového dokladu považoval den, kdy došlo k doplnění údajů (datum uskutečnění pořízení, sazbu daně, výši daně a datum doplnění údajů) odběratelem na daňovém dokladu dle § 35 odst. 2 písm. d). V právní úpravě zákona účinné od 1. 1. 2013 byl zrušen § 35 ZDPH2012 a nově se za datum vystavení daňového dokladu považuje den, kdy dodavatel zboží daňový doklad vystavil. Tyto skutečnosti (datum vystavení daňového dokladu) jsou zásadní z hlediska stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění.

Povinnost přiznat daň při přijetí služby z jiných členských států

Do § 24 ZDPH2013 se promítá legislativní změna v definici osoby neusazené v tuzemsku dle § 4 odst. 1 písm. n) ZDPH2013. Dle § 24 ZDPH2012 vznikla povinnost přiznat daň při poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo osobou povinnou k dani. Dle § 24 ZDPH2013 vzniká povinnost přiznat daň při poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku. Nově tedy stačí, že se jedná o osobu povinnou k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a není v tomto ustanovení žádná podmínka, že se musí jednat o osobu registrovanou k dani.

Podle § 24 ZDPH2012 má plátce při přijetí služby z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo v případě poskytnutí úplaty, k poslednímu dni měsíce, ve kterém byla úplata poskytnuta, a to ke dni, který nastane dříve. Plátce tedy v takovém případě nepřiznává daň z poskytnuté zálohy ke dni, kdy zálohu skutečně zaplatil, ale k poslednímu dni daného měsíce.

V právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty účinné od 1. 1. 2013 došlo v § 24 odst. 1 ZDPH2013 ke změně. Dle příslušného paragrafu, má povinnost přiznat daň při poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku, vzniká plátcí nebo identifikované osobě, kterým je služba poskytnuta, přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni poskytnutí úplaty a to ke dni, který nastane dříve.

Osvobození při převodu staveb, bytů a nebytových prostor

Ke změně právní úpravy zákona o dani z přidané hodnoty došlo také v oblasti převodu a nájmu nemovitostí. Od daně je za určitých podmínek osvobozen převod a nájem nemovitostí. Už od 1. 1. 2009 došlo ke zjednodušení způsobu uplatnění daně u převodu staveb, bytů a nebytových prostor. Za zdanitelné plnění se považuje pouze první uskutečněný převod a to ve

tříleté lhůtě od vydání kolaudačního souhlasu nebo od počátku užívání stavby. Převod starších staveb, které např. prošly rekonstrukcí, bude od daně vždy osvobozen. V zákoně o dani z přidané hodnoty účinného do 31. 12. 2012 byla lhůta stanovena na tři roky pro zdaňování převodu staveb. Po uplynutí této lhůty byl plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet. Novela účinná od 1. 1. 2013 prodlužuje tříletou lhůtu, po kterou je převod nemovitosti zdanitelným plněním, na pět let. Po uplynutí této lhůty je převod nemovitosti od daně osvobozen, plátce se však může rozhodnout dle § 73 odst. 3 ZDPH2013, že uskuteční převod nemovitostí jako zdanitelné plnění. Pětiletá lhůta se vztahuje na stavby, u kterých došlo ke kolaudaci nebo bylo započato první užívání stavby počínaje 1. lednem 2013.

V souvislosti s osvobozením převodu staveb je důležité také zmínit § 77 ZDPH2013. Toto ustanovení řeší narovnání odpočtu daně u obchodního majetku (kromě dlouhodobého majetku), u kterého jeho první použití neodpovídá použití, ze kterého plátce vycházel při uplatňování původního odpočtu. Při vyrovnání odpočtu daně může dojít k douplatnění části daně na vstupu nebo povinnosti vrátit celou nebo část původně uplatněné daně na vstupu. Dle § 77 ZDPH2012 bylo možno provést opravu vyrovnání odpočtu daně pouze v případě, když k použití majetku pro jiné účely, než které byly při uplatnění původního odpočtu, došlo ve lhůtě tří let. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet začne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl. Pokud tedy došlo k prvnímu použití obchodního majetku po stanovené tříleté lhůtě, nebylo možné vyrovnání odpočtu použít. V tomto případě nelze použít pro vyrovnání odpočtu daně ani § 78 ZDPH2012 z důvodu změny v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet, nejedná se o majetek dlouhodobý. V nové právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty účinné od 1. 1. 2013 dle § 77 odst. 3 ZDPH2013 podléhá původní odpočet daně uplatněný u staveb, bytů a nebytových prostor (které nejsou dlouhodobým majetkem), vyrovnání, i po uplynutí lhůty dle § 73 odst. 3 ZDPH2013 odst. 3 pokud:

- plátcí vznikla povinnost přiznat daň, nebo
- toto zdanitelné plnění použije pro účely plnění dle § 13 odst. 4.

Aby bylo provést možné vyrovnání odpočtu, musí být zároveň splněny podmínky § 73 odst. 1 ZDPH2013.

Zdaňování záloh

Novela zákona o dani z přidané hodnoty přinesla změnu pro fyzické osoby, které nevedou účetnictví. V právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty účinného do 31. 12. 2012 osoby, které nevedly účetnictví, mohly dle § 21 odst. 2 ZDPH2012 přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud však rozhodly přiznat daň až ke dni přijetí úplaty, považovaly se za osoby, kterým vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Fyzické osoby tedy neměly povinnost přiznávat daň přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

V nové právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty účinné od 1. 1. 2013 je ustanovení § 21 odst. 2 ZDPH2012 předchozí právní úpravy zcela vyjmuta. Od ledna 2013 mají tedy fyzické osoby, které nevedou účetnictví povinnost přiznat daň přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Nově se i fyzické osoby, které nevedou účetnictví, musí řídit § 21 odst. 1 ZDPH2013 dle kterého je plátce daň na výstupu povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to ke dni, který nastal dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce přiznává daň v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň. Jedinou výjimkou, kdy se nepřiznává daň z přijatých záloh v rámci vnitrostátních transakcí, tak zůstávají zvláštní režimy.

Změny spojené se správou daně

Nespolehlivý plátce

Novým pojmem v úpravě zákona o dani z přidané hodnoty účinného od 1. 1. 2013 je tzv. nespolehlivý plátce. Vzhledem k tomu, že tento pojem v právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty platného do 31. 12. 2012 nenajdeme, bude v této části práce věnované institutu nespolehlivého plátce vycházeno z novely účinné od 1. 1. 2013, pokud nebude uvedeno jinak.

Institut tzv. nespolehlivého plátce byl založen za účelem snížení daňových úniků a také z důvodu, že některým plátcům není možné zrušit registraci. Společně s § 109 odst. 3 ZDPH2013 by měl sloužit jako nástroj v boji proti daňovým únikům. Označení nespolehlivého plátce získává plátce daně dle § 106 ZDPH2013 v případě, když závažným způsobem poruší povinnosti, které se vztahují ke správě daně. Za závažné porušení plnění povinností plátce se dle Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (2013) považují situace, kdy:

- plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za následek vyměření daně dle pomůcek nebo doměření dle pomůcek oproti poslední známě daňové povinnosti, tímto porušením plátce ohrozil veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty a doměřená daň byla v minimální výši 500 tis. Kč,
- plátce se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že daň nebude zaplacená, správce daně vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve stanovené lhůtě uhrazen,
- u plátce je po dobu tří po sobě jdoucích měsíců evidován kumulovaný nedoplatek ve výši minimálně 10 mil. Kč bez daně.

Při posuzování o zařazení plátce mezi nespolehlivé plátce správce daně přihlíží Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (2013) na dosavadní zkušenosti s tímto plátcem, zohlední také objektivní důvody, které vedly k nesplnění daňové povinnosti. Může se jednat např. o živelné pohromy, závažné zdravotní problémy plátce, které bránili plátcovi v řádném plnění daňové povinnosti.

Plátce se může proti tomuto rozhodnutí odvolat do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Finanční úřad zveřejní nespolehlivého plátce na internetu.

Zdaňovací období je u nespolehlivého plátce kalendářní měsíc. Dle § 99a odst. 4 se plátce nebude označovat jako nespolehlivý až jeden rok poté, co se nespolehlivým plátcem stal.

Fakt, že je plátce spolehlivý nebo nespolehlivý, správce daně musí zveřejnit způsobem umožňující dálkový přístup.

Nejdříve po uplynutí jednoho roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o tom, že plátce je nespolehlivý, může být podána žádost na změnu zpět na spolehlivého plátce.

Vymezení pojmu nespolehlivého plátce v zákoně o dani z přidané hodnoty není zcela konkrétní. Nesprávné označení plátce jako nespolehlivého může poškodit jeho ekonomickou i obchodní situaci.

Ručení za nezaplacenou daň

Od 1. 1. 2013 byl institut ručení za nezaplacenou daň rozšířen o další skutkové podstaty ručení. Zavedení ručení do oblasti správy daně z přidané hodnoty vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s touto směrnicí je dle Informace GFŘ k institutu ručení (2013) cílem zavedení institutu ručení za nezaplacenou daň

i do českého zákona o dani z přidané hodnoty podpořit činnost správců daně a eliminovat daňové úniky.

Ručení za odvod daně z přidané hodnoty

Zcela novým ustanovením v novele ZDPH účinné od 1. 1. 2013 je § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH2013. Příjemce ručí za zdanitelné plnění, v případě, když plnění byla poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňující dálkový přístup.

Dle § 109 odst. 3 ZDPH2013 příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem. Důležité také je, že zveřejněná informace o nespolehlivém plátcem musí být zpřístupněna dálkovým způsobem.

Posledním novým ustanovením v právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty účinného od 1. 1. 2013 je § 109 odst. 4 ZDPH2013. Tento odstavce se zabývá otázkou ručení při distribuci pohonných hmot. Dle tohoto odstavce příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, v případě, že o poskytovateli pohonných hmot je zveřejněna skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot.

Generální finanční ředitelství vydalo dne 29. 3. 2013 následující informaci:

„Správce daně nebude vyzývat podle § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, k úhradě nedoplatku ručitele, u kterého ručení vznikne ze zákona podle ust. § 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty do 30. 9. 2013.“

Celá informace Generálního finančního ředitelství k ručení za nezaplacenou daň vydaná dne 29. 3. 2013 je součástí přílohy č. 1.

Zdaňovací období

V roce 2012 byla dvě zdaňovací období a to kalendářní čtvrtletí a kalendářní měsíc. Dle § 99 odst. 1 ZDPH2012 je zdaňovacím obdobím plátce kalendářní čtvrtletí, pokud jeho obrat za předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10.000.000 Kč. Dle § 99 odst. 2 ZDPH2012 je zdaňovacím obdobím plátce kalendářní měsíc, pokud jeho obrat dosáhl za předcházející kalendářní rok 10.000.000 Kč. V § 99 odst. 3 ZDPH2012 je uvedena podmínka, dle které si

plátce, jehož zdaňovací období je kalendářní čtvrtletí může zvolit za zdaňovací období kalendářní měsíc. Dle § 99 ZDPH2013 platí obecné pravidlo, že zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Nové ustanovení § 99a ZDPH2013 upravuje, kdy se pro plátce může stát zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí.

4. Aplikace vybraných změn na konkrétní poplatníky

V této části práce budou vybrané změny, které byly popsány v předchozí kapitole, aplikovány na konkrétní podmínky daňových subjektů. Kapitola je rozdělena do dvou částí, přičemž první část je věnována situacím na změny v oblasti uplatňování daně, druhá část situacím na změny v oblasti správy daně. Bude vždy uvedena a vysvětlena, jak by daná situace vypadala v roce 2012 a poté nově v roce 2013. Vždy bude vycházeno z právní úpravy zákona v příslušném roce, který bude komentován.

4.1. Vybrané situace v oblasti správy daně

Situace č. 4.1.1

Osoba registrovaná k dani na Slovensku se sídlem v Bratislavě, která nemá v České republice sídlo ani provozovnu, poskytne právní službu českému plátcí daně z přidané hodnoty. Příjemce plnění nebyl zmocněn k vystavení daňového dokladu. Místo plnění, určení země, podle které bude doklad vystaven a příslušné ustanovení v zákoně o dani z přidané hodnoty zobrazuje Tab. č. 4.1.1.

Tab. č. 4.1 1- Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.1

	2012	2013
Místo plnění	Česká republika	
Dle ustanovení	§ 9 odst. 1 ZDPH	
Vystavení dokladu	Dle pravidel České republiky	Dle pravidel Slovenska
Dle ustanovení	§ 31 ZDPH2012	§ 27 odst. 2 ZDPH2013

Zdroj: Vlastní zpracování.

Dle právní úpravy ZDPH2012 by se vystavení daňového dokladu v roce 2012 řídilo § 31 českého ZDPH2012. Dle právní úpravy ZDPH2013 se vystavení daňového dokladu řídí pravidlem dle § 27 odst. 2 ZDPH2014, daňový doklad je vystaven dle pravidel Slovenska.

Zakotvení § 27 ZDPH2013 do právní úpravy zákona by mělo sloužit k jasnému a přesnému určení pravidel, jakého členského státu se vystavování dokladů týká, tímto by dle Informace GŘ k pravidlům fakturace (2013) měla být zajištěna právní jistota pro daňové subjekty při vystavování daňových dokladů.

Situace č. 4.1.2

Firma A, s.r.o., má sídlo podnikání v tuzemsku, pořídí stoj z Německa v hodnotě 450.000 Kč s daní dne 20. 2. 2012/2013, v době pořízení není plátcem daně z přidané hodnoty. V dalších 12 měsících firma nebude pořizovat zboží či službu z jiného členského státu. Rozhodné skutečnosti pro situace č. 4. 1. 2 jsou zobrazeny v Tab. č. 4.1.2.

Tab. č. 4.1 2- Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.2

Firma A, s.r.o.	2012	2013
Místo pořízení	Německo	
Cena pořízení	450.000 Kč	
Datum pořízení	20. 2. 2012	20. 2. 2013
Povinná registrace	Plátcem	Identifikovaná osoba
Dle ustanovení	§ 94 odst. 6 ZDPH2012	§ 6g ZDPH2013

Zdroj: Vlastní zpracování.

V právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty účinné do 31. 12. 2012 by se v tomto případě postupovalo podle § 94 odst. 6 ZDPH2012. Pořízením zboží z jiného členského státu a překročením limitu 326.000 Kč dne 20. 2. 2012 vzniká firmě A, s.r.o., povinná registrace k dani z přidané hodnoty. Podat přihlášku k registraci je dle § 95 odst. 6 ZDPH2012 firma povinná do 15 dnů ode dne ve kterém se stanou plátcem, tedy do 6. 3. 2012. Touto registrací se firma A, s.r.o., stává plátcem pro veškerá další plnění, která by v budoucnu uskutečnila. Firmě A, s.r.o., by vznikla povinnost uplatňovat daň na výstupu, zároveň by však měla také nárok na odpočet daně na vstupu.

V právní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty účinné od 1. 1. 2013 by se firma A, s.r.o., dle § 6g ZDPH2013 stala identifikovanou osobou. Splňuje všechny podmínky uvedené v tomto ustanovení:

- firma A, s.r.o. je osoba povinná k dani,
- firma A, s.r.o. je právnická osoba,
- není plátcem daně z přidané hodnoty,
- pořídila zboží z jiného členského státu,
- pořízené zboží je předmětem daně.

Dle § 97 ZDPH2013 je firma A, s.r.o., povinná podat přihlášku k registraci do 6. 3. 2013. Dle § 108 odst. 2 ZDPH2013 je identifikovaná osoba povinná přiznat daň. Identifikovaná

osoba má pouze povinnost přiznat daň ke dni pořízení, to znamená k 20. 2. 2013. Po splnění daňové povinnosti firma A, s.r.o., je nadále neplátcem daně z přidané hodnoty. Firma A, s.r.o., by se mohla dobrovolně registrovat k dani podle § 94a ZDPH2013. V září roku 2013 si firma A, s.r.o., může požádat o zrušení registrace identifikované osoby, pokud se situace nezmění a bude splňovat podmínky dle § 107a ZDPH2013 pro zrušení registrace identifikované osoby na žádost.

Úprava zákona o dani z přidané hodnoty v oblasti identifikovaných osob by pro firmu A, s.r.o., byla příznivá. Pořízením zboží z Německa se v roce 2013 nestala plátcem daně, ale pouze identifikovanou osobou. Pro obchodní partnery firmy A, s.r.o., vznikne povinnost si ověřit, zda je firma A, s.r.o., identifikovanou osobou nebo plátcem, příjemce zdanitelného plnění od osoby identifikované k dani nemá nárok na odpočet daně (i kdyby tato osoba chybně vystavila daňový doklad s daní na výstupu). Zavedení nového pojmu identifikované osoby není příznivé jen pro osoby, kterým vznikne povinnost přiznat daň u přeshraničního plnění, ale také pro správce daně. Sníží se počet plátců, což povede ke zjednodušení systému plátců.

Situace č. 4.1.3

Plátce z České republiky poskytuje dlouhodobý pronájem automobilu zahraniční osobě povinné k dani ze Švýcarska, která automobil využívá na území České republiky.

Tab. č. 4.1.3 - Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.3

	2012	2013
Místo plnění	Česká republika	Švýcarsko
Dle ustanovení	§ 10j písm. b) ZDPH2012	§ 9 odst. 1 ZDPH2013

Zdroj: Vlastní zpracování.

V roce 2012 by se při určení místa plnění postupovalo následovně. Dle obecného pravidla se stanoví místo plnění dle § 9 odst. 1 ZDPH2012. To by znamenalo, že místem plnění by bylo Švýcarsko. Dle § 10j písm. b) by však místo plnění bylo tuzemsko, neboť ke skutečnému užití dochází v tuzemsku. Místem plnění je v roce 2012 tedy Česká republika. V roce 2013 vzhledem k tomu, že dle § 10d odst. 1 až 3 ZDPH2013 nelze místo plnění při nájmu dopravního prostředku stanovit, je nutné stanovit místo plnění dle § 9 odst. 1 ZDPH2013. Místem plnění dle tohoto ustanovení je tedy Švýcarsko.

V roce 2012 plátce z České republiky vystavil za pronájem zahraniční osobě fakturu i s tuzemskou daní z přidané hodnoty. V roce 2013 změnou místa plnění na Švýcarsko český plátce vystaví fakturu bez tuzemské daně z přidané hodnoty, tato transakce tak není pro Českou republiku z pohledu fiskálního efektu pozitivní.

Situace č. 4.1.4

Osoba povinná k dani z Rakouska poskytla službu v roce 2012/2013 osobě povinné k dani v České republice (dále také „OPD CZ”), opravu nemovitosti. Nemovitost se nachází ve Znojmě. Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.4 zobrazuje Tab. č. 4.1.4.

Tab. č. 4.1.4 - Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.4

	2012	2013
Místo plnění	Tuzemsko	
Povinnost přiznat daň OPD ČR	Ne	Ano
Dle ustanovení	-	§ 24 odst. 1 ZDPH2013

Zdroj: *Vlastní zpracování*

V roce 2012 by osoba povinná k dani v České republice nebyla povinna přiznávat daň z přijaté služby (službu jí neposkytla osoba registrovaná k dani v Rakousku), nevztahoval by se na ni § 24 odst. 1 ZDPH 2012. V roce 2013 se osoba povinná k dani dle § 6h ZDPH2013 stává identifikovanou osobou a změnou v § 24 odst. 1 ZDPH2013 je i identifikovaná osoba povinna přiznat daň.

Do § 24 odst. 1 ZDPH2013 se promítají legislativní změny v souvislosti s novým pojetím osob povinných přiznat daň u přeshraničních plnění, které byly rozšířeny o identifikované osoby dle § 6h ZDPH2013. Osoby, kterých se § 6h ZDPH2013 týká je v této práci v kapitole 3.2.2. v části věnované identifikovaným osobám.

Situace č. 4.1.5

Osoba povinná k dani na Slovenku poskytne v roce 2012/2013 účetní službu plátcovi v České republice (dále také „plátce CZ”) s místem plnění v tuzemsku. Místo plnění a povinnost přiznat daň plátcovi zobrazuje Tab. č. 4.1.5.

Tab. č. 4.1.5 - Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.5

	2012	2013
Místo plnění	Tuzemsko	
Povinnost přiznat daň plátcí CZ	Ne	Ano
Dle ustanovení	-	§ 24 ZDPH2013

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2012 by plátcí CZ při poskytnutí služby od osoby povinné k dani nevznikla povinnost přiznat daň. Nevztahuje se na něj § 24 ZDPH2012, jelikož služba není poskytnuta osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a tedy ani tzv. osobou neusazenou v tuzemsku dle § 108 ZDPH2012. V roce 2013 by plátcí CZ již vznikla povinnost přiznat daň z přijaté služby, protože dle § 24 odst. 1 ZDPH2013 služba byla poskytnuta osobou povinnou k dani (a tedy dle § 4 ZDPH2013 osobou neusazenou v tuzemsku).

Jedná se o legislativní změnu, která souvisí s novou definicí osoby neusazené v tuzemsku. Vymezení osoby neusazené v tuzemsku vychází z čl. 192 směrnice o dani z přidané hodnoty a čl. 53 a 54 nového nařízení Rady EU č. 282/2011. Definice osoby neusazené v tuzemsku je součástí kapitoly č. 3.2.2.

Situace č. 4.1.6

Firma Z, s.r.o., plátcce daně, si v únoru 2012/2013 objedná součástky pro výrobu ze Slovenské republiky. Zálohu v eurech za tyto součástky zaplatila 15. února 2012/2013. Pro přepočítání cizí měny na českou používá firma Z, s.r.o., aktuální kurz ČNB. Tab. č. 4.1.6 zobrazuje rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.6.

Tab. č. 4.1.6 - Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.6

Plátcce daně	Ano
Akce	Nákup součástek ze Slovenské republiky
Měna, ve které se záloha platí	EUR
Zaplacení zálohy	15. únor 2012/2013

Zdroj: Vlastní zpracování.

Dle právní úpravy § 24 odst. 1 ZDPH2012 firma Z, s.r.o., by pro účely přiznání daně na výstupu byla nucena počkat až do 29. února 2012, kdy byl teprve znám aktuální kurz ČNB.

Kdyby přiznala daň z částky vypočtené a přepočtené kurzem k 15. únoru 2012, daň by nebyla stanovena ve správné výši.

Podle nové právní úpravy § 24 odst. 1 ZDPH2013 by vznikla povinnost přiznat daň dne 15. února 2013. Firma Z, s.r.o., přepočítala vydanou zálohu k 15. únoru 2013 aktuálním kurzem ČNB dle § 4 odst. 4 ZDPH2013 a запиše tento případ do evidence daně z přidané hodnoty. Na konci měsíce února se k záloze již nemusí vracet.

Změnou v povinnosti přiznat daň při poskytnutí úplaty před uskutečněným plněním je v souladu s kurzem pro přepočet cizí měny v zákoně o dani z přidané hodnoty s kurzem pro přepočet cizí měny v účetnictví.

Situace č. 4.1.7

Plátce X v roce 2006 koupí budovu s bytovými jednotkami, v roce 2012/2013 se ji rozhodne prodat. Bytové jednotky byly od data nabytí do jejich prodeje pronajaty jiným plátcům.

Tab. č. 4.1.7 – Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.7

	2012	2013
Lhůta pro osvobození	3 roky	5 let
Možnost uplatnění daně po uplynutí lhůty	Ne	Ano
Dle ustanovení	§ 56 odst. 1 ZDPH2012	§ 56 odst. 1 ZDPH2013

Zdroj: Vlastní zpracování.

V roce 2012 dle ustanovení § 56 odst. 1 ZDPH2012 je po uplynutí lhůty tři let převod bytů osvobozen, plátce X by budovu prodával jako osvobozené plnění bez nároku na odpočet. V roce 2013 je v § 56 odst. 1 ZDPH2013 prodloužena lhůta pro osvobození od daně při převodu nemovitosti na pět let. Plátce X však budovu pořídil před rokem 2013, proto by lhůta pro osvobození byla tři roky, dle Čl. II bodu 3 přechodných ustanovení k zákonu č. 502/2012 Sb. Mohl by se však rozhodnout, jestli i po uplynutí tří let uplatní daň na výstupu. Lhůta pěti let pro osvobození se vztahuje na budovy pořízené až v roce 2013, i po uplynutí pětileté lhůty se však plátce může rozhodnout, že daň na výstupu uplatní.

U převodu staveb, bytů a nebytových prostor došlo ke dvěma změnám. První změna je v možnosti volby, kdy převod staveb, bytů a nebytových prostor může být i po uplynutí lhůty pěti let od převodu uskutečňován jako zdanitelné plnění. Druhá změna je prodloužení lhůty

pro osvobození od daně u převodu staveb, bytů a nebytových prostor. Dle Důvodové zprávy došlo k prodloužení lhůty v důsledku možnosti volby zdanění i po uplynutí lhůty, kdy se také umožňuje volba osvobození od daně při převodu nemovitosti po stanovené této lhůtě.

Situace č. 4.1.8

Plátce daně A si pořizuje od září roku 2008 vlastní činností budovu s bytovými jednotkami. Bytové jednotky chce pronajímat pouze občanům, proto si neuplatňuje nároky na odpočet. V červnu roku 2012/2013 se však rozhodne, že část budovy bude sloužit jako administrativní budova a kanceláře bude pronajímat plátcům daně. Lhůta pro uplatnění daně na výstupu při prodeji nemovitosti, možnost volby zdanění zobrazuje Tab. č. 4.1.8.

Tab. č. 4.1.8 – Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.8

	2012	2013
Lhůta pro uplatnění daně	3 roky	3 roky
Nárok na odpočet po uplynutí lhůty	Ne	Ano
Dle ustanovení	§ 73 odst. 3 ZDPH2012	§ 73 odst. 3 ZDPH2013

Zdroj: Vlastní zpracování.

Dle § 73 odst. 3 ZDPH2013 by si po uplynutí lhůty tří let nelze uplatnit nárok na odpočet. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet začala běžet v září 2008, v červnu roku 2012 plátce A již uplatnit nárok na odpočet daně nemůže. V roce 2013 došlo k úpravě § 73 odst. 3 ZDPH2012. Dle § 73 odst. 3 ZDPH2013 je lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně stejně jako v roce 2012 tříletá, po jejím uplynutí je však možné, aby si plátce uplatnil nárok na odpočet daně. Plátce A by byl oprávněn si uplatnit všechny odpočty v plné výši od září roku 2008.

Cílem této úpravy je zaručit plátcí, kterému vznikla daňová povinnost možnost uplatnit nárok na odpočet v plné výši i zpětně. Tímto jsou dle Důvodové zprávy odstraněny případné negativní dopady na plátce, kdy v průběhu vytváření dlouhodobého majetku dojde ke změně počátečních podmínek.

Situace č. 4.1.9

Pan N pracuje jako automechanik. V roce 2012 sjednal smlouvu na opravu automobilu v ceně 200.000 Kč bez daně, celková cena tedy činila 240.000 Kč, zálohu ve výši 80.000 Kč obdržel na bankovní účet v březnu roku 2012. V roce 2013 došlo ke zvýšení sazby daně

z přidané hodnoty, cena činila 200.000 Kč bez daně, celková cena činila 242.000 Kč, zálohu ve výši 80.000 Kč obdržel na bankovní účet v březnu 2013. Automobil byl opraven v dubnu roku 2012/2013. Pan N vede pouze daňovou evidenci. Zákazník, pro kterého je oprava automobilu prováděna, je plátcem daně. Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.9 zobrazuje Tab. č. 4.1.9.

Tab. č. 4.1.9 - Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.1.9.

Cena opravy bez DPH	200.000 Kč
DPH	40.000 Kč/42.000 Kč
Zaplacení zálohy	březen 2012/2013
Předání opraveného automobilu	duben 2012/2013

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pan N uzavřel smlouvu o dílo v roce 2012, má dvě možnosti, jak postupovat. Protože pan N vede pouze daňovou evidenci, rozhodl se využít § 21 odst. 2 ZDPH2012 a daň z přijaté zálohy ve výši 13.334 Kč v březnovém daňovém přiznání nepřiznat. Zákazníkovi v takovém případě nevystavil daňový doklad, ale pouze potvrzení o přijetí zálohové platby. Celou částku zálohy, v tomto případě tedy 80.000 Kč by měl k dispozici až do dne uskutečnění zdanitelného plnění. V daňovém přiznání za měsíc duben (tj. k 25. 5. 2012) přiznal daň na výstupu z celé sjednané ceny, tedy 40.000 Kč.

Druhá možnost, jak pan N mohl v roce 2012 postupovat je následující. Z přijaté zálohy odvede daň, tím si rozloží daňovou zátěž do dvou období. Pan N vystaví svému zákazníkovi daňový doklad o přijaté platbě. Daň ze zálohy ve výši 13.334 Kč byla přiznána v daňovém přiznání za březen 2012 (tj. k 25. 4. 2012). Zákazník, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečňováno si může uplatnit ze zaplacené zálohy nárok na odpočet daně na vstupu. V měsíci, kdy došlo k předání opraveného automobilu vystavil pan N konečnou fakturu. Základ daně se vypočte jako rozdíl mezi celkovou cenou a přijatou fakturou. Cena na konečné faktuře by činila 160.000 Kč. Přehled plateb zobrazuje Tab. č. 4.1.10.

Tab. č. 4.1.10 - Přehled plateb v roce 2012

Popis operace	Cena bez DPH	DPH	Celkem
Oprava automobilu	200.000	40.000	240.000
Přijatá záloha	-66.666	-13.334	-80.000
K úhradě	133.334	26.667	160.000

Zdroj: Vlastní zpracování.

V situaci, když by pan N vedl již v roce 2012 účetnictví a byl plátcem daně z přidané hodnoty, postup přiznání daně by byl následující. Daň z přijaté zaplacené zálohy ve výši 13.334 Kč by pan N přiznal v březnovém daňovém přiznání (tj. k 25. 4. 2012). V takovém případě by pan N měl povinnost daň přiznat ze zálohy, protože § 21 odst. 2 ZDPH se na něj nevztahuje.

V právní úpravě ZDPH2013 je vyjmut § 21 odst. 2 ZDPH2012. Fyzické osoby si již nemohou volit mezi zdaněním a nezdaněním úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění. Nezáleží na tom, zda fyzické osoby vedou nebo nevedou účetnictví, všechny postupují stejným způsobem. Každou zálohu nebo úplatu přijatou přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění jsou povinni zdanit. Pan N je povinen v roce 2013 zdanit přijatou zálohu již v měsíci březnu 2013, daň ve výši 13.884 Kč by přiznal v březnovém daňovém přiznání (tj. k 25. 4. 2013). Postupoval by tedy stejně jako v třetím případě, kdy vedl účetnictví. Zvýšení daně ze zálohy je způsobeno zvýšením základní sazby daně o jeden procentní bod. Přehled plateb po zvýšení základní sazby daně v roce 2013 zobrazuje Tab. č. 4.1.11.

Tab. č. 4.1.11 - Přehled plateb v roce 2013

Popis operace	Cena bez DPH	DPH	Celkem
Oprava automobilu	200.000	42.000	242.000
Přijatá záloha	-66.116	-13.884	-80.000
K úhradě	133.884	28.116	162.000

Zdroj: Vlastní zpracování

Změny ve zdaňování záloh přiblížili zákon o dani z přidané hodnoty evropským pravidlům, tato výjimka v českém ZDPH2012 byla nad rozsah směrnice o dani z přidané hodnoty. Touto změnou došlo ke sjednocení přiznání daně z přijaté úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění u subjektů, které vedou účetnictví a těch, kteří nevedou účetnictví.

4.2. Situace spojené se správou daně

Situace č. 4.2.1

Plátce A je plátcem s měsíčním zdaňovacím obdobím. Za měsíce leden až březen 2013 neuhradil plátce A vlastní daňovou povinnost. Výši neuhrazené daňové povinnosti za jednotlivé měsíce zobrazuje Tab. č. 4.2.1.

Tab. č. 4.2.1 - Výše vyměřené daně pro příklad č. 4.2.1

Měsíc	Výše neuhrazené daňové povinnosti
Leden 2013	5.000.000 Kč
Únor 2013	4.500.000 Kč
Březen 2013	3.000.000 Kč
Celková neuhrazená daň	12.500.000Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

V případě nezaplacené daně z přidané hodnoty u plátce A byly splněny podmínky pro označení firmy jako nespolehlivého plátce. Neuhrazená vlastní daňová povinnost činí v součtu 12.500.000 Kč za tři měsíce po sobě jdoucí, to znamená, že plátce překročil limit 10.000.000 Kč pro označení za nespolehlivého plátce. Před vydáním rozhodnutí o nespolehlivosti plátce správce daně posoudí další okolnosti jako například jestli plátce aktivně komunikuje, proč daň neuhradil, jestli se snaží neuhrazenou daň zaplatit atd. V roce 2012 institut nespolehlivého plátce v zákoně o dani z přidané hodnoty nebyl, proto je zde uvedena pouze situace v roce 2013.

Institut nespolehlivého plátce spolu s ručením za nespolehlivého plátce dle § 109 odst. 3 ZDPH2013 byl dle Informace GFŘ k institutu ručení (2013) zřízen k zefektivnění v boji proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty. Při nesplnění daňových povinností u plátců, kteří jsou dobrovolně k dani registrováni, může správce daně registraci k dani zrušit. U plátců, kterým vznikne povinnost registrace k dani ze zákona, není možné jejich registraci zrušit a proto jako sankce těchto plátců má sloužit označení nespolehlivého plátce. Toto opatření v boji proti daňovým únikům je spíše preventivní. Díky tomu, že si každý subjekt může zkontrolovat, zda jeho obchodní partner není označen jako nespolehlivý plátce, je předpoklad, že dojde ke snížení obchodních transakcí se subjekty, které jsou jako nespolehliví plátcí označeni.

Situace č. 4. 2.2

O plátcí A ze situace č. 4.2.1 bylo v květnu 2013 správcem daně zveřejněno způsobem umožňující dálkový přístup, že je nespolehlivým plátcem. Plátce B nakoupí od plátce A v červnu 2013 zboží v hodnotě 80.000 Kč bez daně. Cena s daní činí 96.800 Kč. Plátce A uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, plátce A daň z přidané hodnoty záměrně neodvedl.

Tab. č. 4.2.2 - Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.2.2 u plátce A

Akce	Prodej zboží
Cena bez DPH	80.000 Kč
DPH	16.800 Kč
Cena celkem	96.800 Kč
Odvod DPH	Ne (úmyslně)
Dle ustanovení	§ 21 ZDPH2013

Zdroj: Vlastní zpracování.

Rozhodné skutečnosti u plátce B zobrazuje Tab. č. 4.2.3.

Tab. č. 4.2.3 - Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.2.2 u plátce B

Akce	Nákup zboží od plátce A
Cena bez DPH za kus	80.000 Kč
DPH	16.800 Kč
Cena s celkem za kus	96.8000 Kč
Nárok na odpočet	Ano, uplatnila
Dle ustanovení	§ 72 ZDPH2013

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že o plátcí A je v době pořízení zboží zveřejněna informace, že je nespolehlivý plátce a to způsobem, který umožňuje dálkový přístup, ručí plátce B dle § 109 odst. 3 ZDPH2013 za neodvedenou daň plátce A. Plátce B by si měl zkontrolovat, zda se nejedná o nespolehlivého plátce a případně s plátcem A neuskutečňovat obchodní transakci. V případě většího množství obchodních transakcí je poměrně administrativně náročné kontrolovat každého obchodního partnera, zda není nespolehlivým plátcem. V roce 2012 by plátcí B povinnost ručení za plátce A nevznikla, protože v ZDPH2012 institut nespolehlivého plátce nebyl.

Plátcí daně z přidané hodnoty by měli institut ručení věnovat pozornost nejen při jednání s dodavatelem (např. při uzavírání nových smluv), ale také při plnění povinností vůči správci daně. Jak bylo uvedeno v kapitole 2. 7 týkající se daňových úniků, nezaplacením daně plátcem A a uplatněním nároku na odpočet plátce B se jedná v obecné rovině o daňový únik. K zamezení tomuto počínání plátců by měl sloužit právě institut ručení příjemce zdanitelného plnění rozšířený od 1. 1. 2013 o ručení za nespolehlivého plátce.

Situace č. 4.2.3

Plátce D neoznámil správci daně ve stanové lhůtě do 4. 3. 2013 čísla účtů používaných pro ekonomickou činnost. Z důvodu nesplnění povinnosti oznámení čísel účtů, správce daně zveřejní všechny účty plátce D v registru plátců. Plátce E zaplatil plátci D za plnění na účet, který nebyl v registru plátců zveřejněn. Plátce D daň záměrně neodvede.

Tab. č. 4.2.4 – Rozhodné skutečnosti u situaci č. 4.2.3

	2012	2013
Vznik ručení	Ne	Ano
Dle ustanovení	-	§ 109 odst. 2 písm. c) ZDPH2013

Zdroj: Vlastní zpracování.

V roce 2012 by plátci E nevznikla povinnost ručit za neodvedenou daň plátce D, ustanovení týkající se ručení na nezveřejněný účet neexistovalo. Tento typ ručení byl zakotven až v právní úpravě ZDPH2013. Dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH2013 ručí plátce E za neodvedenou daň plátce D, protože úplata byla poskytnuta bezhotovostním převodem na účet, který není správcem daně zveřejněn.

Tento typ ručení za nezaplacenou daň byl opět zaveden pro účinnější boj s daňovými úniky. Jak již bylo uvedeno v kap. 3.2.2, tento typ ručení nebudou správci daně dle stanoviska Generálního finančního ředitelství aplikovat při vymáhání daně do 30. 9. 2013. Současně tak správce daně nezákonným (avšak ve prospěch daňových subjektů) způsobem prodloužil lhůtu pro naplnění oznamovací povinnosti ze strany plátců a současně tím také prodloužil vlastní lhůtu ke zveřejnění účtů v registru plátců a identifikovaných osob.

Situaci č. 4.2.4

Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku dne 14. února 2012/2013 překročila stanovený obrát 1.000.000 Kč pro to, aby se stala plátcem daně z přidané hodnoty. K dani podala přihlášku osoba povinná k dani dne 1. listopadu 2012/2013.

Tab. č. 4.2.5 - Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.2.4

	2012	2013
Povinná registrace	15. 3. 2012	15. 3. 2013
Dle ustanovení	§ 94 ZDPH2012	§ 94 ZDPH2013
K registraci plátce došlo	1. 11. 2012	1. 11. 2013
Doměření daně dle ustanovení	§ 98 ZDPH2012	-
Zpětná registrace	-	§ 94 ZDPH2013

Zdroj: Vlastní zpracování.

V roce 2012 dle § 94 ZDPH2012 se osoba povinná k dani stává plátcem, pokud její obrat přesáhne stanovený obrat od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve který stanovený obrat překročila. Pokud registrační povinnost nesplní dle § 95 odst. 1 ZDPH2012 (osoba povinná k dani nepodá přihlášku do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém přesáhla stanovený obrat), stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci. Stanovený obrat plátce v situaci č. 4.2.4 překročil dne 14. února 2012, přihlášku k registraci je povinen podat do 15. března 2012. Plátcem se stává od měsíce května 2012. Pokud by však plátce podal žádost k registraci až 1. listopadu 2012, dle ZDPH2012 by při pozdní registraci správce daně dle § 98 ZDPH2012 stanovil daň náhradním způsobem. Daň náhradním způsobem by správce daně stanovil za měsíce květen až říjen 2012. Dle právní úpravy ZDPH je osoba povinná k dani povinná podala přihlášku k registraci stejně jako v roce 2012, tj. do 15. března 2013. Plátcem by se stala již o měsíc dříve, tedy již v dubnu 2013. Při pozdním podání přihlášky k registraci osobou povinnou k dani dle ZDPH2013 stanovení náhrady již není možné, § 98 ZDPH2012 je zrušen. V roce 2013 se při pozdní registraci postupuje dle § 94 ZDPH2013, při překročení stanoveného obratu a pozdní registraci, je osoba povinná k dani zaregistrována zpětně. Osoba povinná k dani podává zpětně daňová přiznání za měsíce duben až říjen 2013. V roce 2013 se stala osoba povinná k dani plátcem o měsíc dříve než v roce 2012, v důsledku změny v § 6 odst. 2 ZDPH2012.

Cílem této úpravy je vytvoření větší přehlednosti v systému plátců, který byl do roku 2012 v případě překročení obratu založen pouze na podmínce registrace osoby povinné k dani. Dle Důvodové zprávy je v roce 2013 nově registrační povinnost pouze evidenční záležitostí, ne však rozhodující pro vykonávání povinností plátce (jak tomu bylo do konce roku 2012), pokud tedy osoba povinná k dani nesplní svou registrační povinnost, je zaregistrována zpětně.

Situace č. 4.2.5

Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku překročila limit 1.000.000 Kč pro registraci k dani z přidané hodnoty v měsíci květnu 2012/2013. Podala žádost k registraci do 15. 6. 2012/2013, stala se plátcem daně z přidané hodnoty. Zdaňovací období a příslušné ustanovení zobrazuje Tab. č. 4.2.5.

Tab. č. 4.2.6 - Rozhodné skutečnosti pro situaci č. 4.2.5

	2012	2013
Zdaňovací období	Kalendářní čtvrtletí	Kalendářní měsíc
Dle ustanovení	§ 99 ZDPH2012	§ 99 ZDPH2013

Zdroj: Vlastní zpracování.

Dle ustanovení § 99 ZDPH2012 by v roce 2012 bylo zdaňovacím obdobím plátce kalendářní čtvrtletí (obrat plátce nedosahoval částky 10.000.000 Kč). Dle § 99 odst. 3 ZDPH2012 měl plátce možnost, pokud jeho obrat byl v rozmezí od 2.000.000 Kč do 10.000.000 Kč zvolit si za zdaňovací období kalendářní měsíc, pokud tuto změnu ohlásil správci daně do 31. ledna 2012. Dle § 99 ZDPH2013 je zdaňovacím obdobím plátce kalendářní měsíc. V roce 2013 již není možnost volby zdaňovacího období u nového plátce dle § 99 odst. 3 ZDPH2012, toto ustanovení bylo v právní úpravě ZDPH2013 zrušeno. Novým ustanovením, dle kterého by si plátce mohl požádat o změnu zdaňovacího období je § 99a ZDPH2013. Dle tohoto ustanovení by si mohl požádat plátce o změnu zdaňovacího období, je zde však časové omezení. Změnu ve zdaňovacím období z kalendářního měsíce na kalendářní čtvrtletí by plátce mohl učinit, ne však dříve než v roce 2015.

Změnou základního zdaňovacího období z kalendářního čtvrtletí na kalendářní měsíc bude mít v letech 2013 a 2014 dopad dle Důvodové zprávy na veřejné rozpočty i na samotné podnikatele. V roce 2013 a 2014 se očekává nárůst přílivu peněz do veřejných rozpočtů. Nárůst přílivu hotovosti do veřejných rozpočtů je způsoben tím, že noví plátcí, kteří budou mít zdaňovací období kalendářní měsíc, odvedou za měsíce říjen a listopad daň z přidané hodnoty ještě v tomtéž roce (kdyby měli kvartální zdaňovací období, úhrada daně z přidané hodnoty by se promítla až v lednu následujícího roku). Zvýšení administrativní náročnosti pro plátce daně souvisí pouze s novými plátcí, kteří by při nezavedení měsíčního zdaňovacího období byli čtvrtletními plátcí. Po celou omezenou dobu, kdy bude zdaňovacím obdobím plátce kalendářní měsíc (v situaci č. 4.2.5 do konce roku 2014), vzniknou plátcí administrativní náklady z titulu dodatečné administrativní činnosti. Plátce bude muset vyplnit

tři daňová přiznání místo jednoho za čtvrtletní zdaňovací období, dále bude muset plátce daně komunikovat se správcem daně (zřejmě ve větší míře než u čtvrtletního zdaňovacího období).

4.3. Souhrnné zhodnocení změn v legislativní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013

Při závěrečném zhodnocení změn v legislativní úpravě zákona o dani z přidané hodnoty budou nejprve zhodnoceny změny z pohledů plátců a osob povinných k dani, druhá část zhodnocení bude věnována dopadům změn na správce daně a dopadu na příjmy z daně z přidané hodnoty do veřejných rozpočtů.

Zhodnocení změn ze strany daňových subjektů

Plátcům novela zákona o dani z přidané hodnoty 2013 přinesla řadu změn. Mezi pozitivní změny z pohledu plátců se jednoznačně řadí zavedení institutu identifikovaných osob. Osobám povinným k dani, které splní podmínky pro to, stát se identifikovanou osobou, se oproti roku 2012 sníží administrativní náklady, které by jim vznikly, kdyby byly plátcí (odevzdání daňových přiznání, komunikace se správcem daně atd.).

Další změnou příznivou pro plátce je změna při nesplnění registrační povinnosti a zrušení stanovení daně náhradním způsobem. V roce 2012 při pozdní registraci správcem daně a vypočtením náhradní daně si nemohl plátce daně uplatnit odpočty. Výše náhradní daně při nemožnosti uplatnění odpočtů mohla být pro některé plátce likvidační. Při zpětné registraci v roce 2013 a podání daňových přiznání zpětně si můžou plátcí i zpětně uplatnit odpočty daně, čímž si sníží vlastní daňovou povinnost. Plátcí tak po novele ze strany správce daně vznikne „pouze“ sankce za pozdní podání daňového přiznání a případně za pozdní platbu daně (úrok z prodlení).

Změny spojené s pravidly fakturace a místem plnění u nájmu dopravního prostředku vychází z předpisů Evropské unie. Zrovnoprávnění tištěných dokladů a dokladů v elektronické podobě povede ke snížení administrativní náročnosti v roce 2013 proti roku 2012 u plátců. Některé ustanovení týkající se daňových dokladů jako např. zajištění věrohodnosti původu, zajištění jasné vazby (auditní stopy) jsou však poměrně nejasná. Generální finanční ředitelství by proto nejasné a nesrozumitelné terminologie spojené s daňovými doklady mělo vyložit. Změnou místa plnění u dlouhodobého nájmu dopravního

prostředku došlo v souladu s implementací příslušného článku směrnice ke sjednocení pravidel pro určení místa plnění pro osoby povinné k dani i pro osoby nepovinné k dani. Sjednocením původních § 10d a 10j ZDPH2012 do jednoho § 10d ZDPH2013 vede k větší přehlednosti v zákoně, což je pro plátce příznivá změna.

V roce 2013 vzniká proti roku 2012 plátcům povinnost ověření, zda při pořízení zboží z jiného členského státu nedochází k pořízení od identifikované osoby, resp. tato povinnost není zcela nová (vznikla vstupem České republiky do Evropské unie), ale novým ukotvením této informace v zákoně o dani z přidané hodnoty je tato povinnost ověření zdůrazněna.

Po novele došlo ke sjednocení přiznání z přijatých úplat u osob, které vedou a nevedou účetnictví proti roku 2012. Výjimka, která umožňovala osobám (plátcům), které nevedou účetnictví, nepřiznat daň z přijatých úplat byla nad rozsah evropských směrnic, proto bylo toto ustanovení zrušeno. Pro fyzické osoby nevedoucí účetnictví se jedná spíše o formální změnu.

Upravením podmínek pro uplatnění nároku na odpočet nově umožňuje plátcům, kterému vznikla povinnost přiznat daň uplatnit nárok na odpočet i zpětně (po uplynutí lhůty tři let). Pokud tedy dojde ke změně výchozích podmínek v průběhu pořizování dlouhodobého majetku vlastní činností, jsou touto změnou odstraněny negativní dopady na plátce. Ke změně výchozích podmínek může docházet zejména u výstavby nemovitostí, která trvá několik let.

Změny spojené s převodem a nájmem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor umožňují nově plátcům i po uplynutí lhůty pro osvobození převod staveb bytů a nebytových prostor uskutečnit tento převod jako zdanitelné plnění. Pro plátce to znamená možnost se rozhodnout, že i když bude docházet k převodu stavby a tento převod by byl osvobozen od daně, plátce přesto může daň uplatnit. Plátce variantu zdanění zvolí v případě, kdy by bylo nutné zpětně provádět úpravy odpočtu daně nebo vyrovnání odpočtu. Povinnost úpravy odpočtu daně by plátcům vznikla, kdyby u souvisejících nákladů (vstupů) byl uplatněn nárok na odpočet. Úpravy odpočtů daně mohou být pro plátce administrativně náročné, proto raději zvolí variantu převodu nemovitosti jako zdanitelného plnění a k žádným úpravám odpočtu docházet nebude. U této změny je nutné posouzení konkrétní situace plátce a podle toho následně postupovat.

Zavedením nového pojmu osoby neusazené v tuzemsku do českého zákona o dani z přidané hodnoty v roce 2013 povede k rozšíření okruhu subjektů (plátců a identifikovaných

osob), kteří budou povinni přiznávat daň při přeshraničním poskytnutí služeb oproti roku 2012. Zavedení tohoto pojmu také vede ke zjednodušení textu zákona, což pro plátce znamená lepší přehlednost zákona o dani z přidané hodnoty.

Nově byl do právní úpravy zaveden institut nespolehlivého plátce. Hranice pro to, aby správce daně mohl plátce označit jako nespolehlivého je však poměrně vysoká a pravděpodobně nebude příliš plátců, kteří by nějaké z tří kritérií zveřejněných Generálním finančním ředitelstvím splňovali.

Rozšířením institutu ručení o nové formy ručení vznikají plátcům dvě povinnosti. Musí správci daně nahlásit účty používané k ekonomické činnosti a dále povinnost ověření při obchodních transakcích, zda nedochází k převodu peněz na nezveřejněný účet. Pokud si plátců tyto informace neověří, hrozí, že za případně neodvedenou daň dodavatele budou ručit. Hlavní problém u této formy ručení dle mého názoru spočívá v tom, že plátců jsou sice povinni nahlásit správci daně čísla účtů používaných pro ekonomickou činnost, nemusí je však nechat zveřejnit. To znamená, že své odběratele dostávají do situace, kdy by za jejich neodvedenou daň ručili. Pro odběratele to znamená příliš velké riziko a může touto cestou dojít k narušení obchodních vztahů. Dalším problém nastává u plátců s velkým počtem dodavatelů. Za předpokladu, že plátců nechají čísla svých účtů zveřejnit, u plátců s velkým počtem dodavatelů bude toto ověření velmi časově náročné. V době zpracování této práce vydalo Generální finanční ředitelství zprávu k ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty při bezhotovostním převodu (zpráva je součástí přílohy č. 1), že tato forma ručení se odkládá do 30. září 2013.

Změna ve zdaňovacím období přinese změny pro nově registrované plátce. Za předpokladu, že by před novelou jejich zdaňovacím obdobím bylo kalendářní čtvrtletí, vzniknou plátcům registrovaným po 1. lednu 2013 dodatečné administrativní náklady spojené s odevzdáváním měsíčních daňových přiznání a častější komunikací se správcem daně.

Zhodnocení změn z pohledu správců daně a příjmů do veřejných rozpočtů

Pro správce daně zavedení institutu identifikovaných osob do ZDPH2013 znamená v čase snížení počtu plátců proti jejich počtu v roce 2012 a tím dojde i k zpřehlednění systému plátců. Zavedení nového (resp. rozšíření stávajícího) pojmu identifikovaných osob do zákona o dani z přidané hodnoty je smysluplnou změnou. Ke snížení administrativní náročnosti u správců daně dojde také v důsledku zrovnoprávnění tištěných a elektronických daňových dokladů. Dojde ke zjednodušení daňových kontrol, pokud plátce zpřístupní elektronické

doklady správci daně, nebude muset kontrola probíhat u plátce a správce daně může ke kontrole využít analytické programy, to znamená, že kontrola bude probíhat rychleji. Jak již bylo uvedeno u zhodnocení z pohledu plátců, Generální finanční ředitelství by mělo nejasné a nesrozumitelné pojmy spojené s daňovými doklady vyložit. Správcům daně, konkrétně pak územním pracovištím finančních úřadů na pozici registračního oddělení, vzniká v souvislosti s povinnostmi plátců nahlásit čísla účtů, povinnost tato čísla účtů zveřejnit.

Pro správce daně novela přinesla možnost problémové plátce označit jako nespolehlivé. Proti označení plátce jako nespolehlivého je možnost se do 15 dnů odvolat a má odkladný účinek. To znamená, že plátce je schopen záměrně oddalovat jeho označení jako nespolehlivého. Po analýze legislativních úprav jeho zavedení tohoto do zákona o dani z přidané hodnoty bude mít dle mého názoru mizivé dopady na omezení nelegální činnosti spojené s daní z přidané hodnoty.

Z pohledu dopadu změn na příjmy do veřejných rozpočtů by měl institut ručení při bezhotovostní platbě na nezveřejněný účet a institut nespolehlivého plátce (ručení za nespolehlivého plátce) snížit daňové úniky spojené s daní z přidané hodnoty a tím zvýšit příjem peněz do veřejných rozpočtů. Po zhodnocení všech skutečností spojených s novými formami ručení ani tato opatření pro snížení daňových úniků pravděpodobně účinná nebudou. Tato opatření v souvislosti se snahou o snížení podvodných aktivit a snížení daňových úniků jsou dle mého názoru poměrně bezvýznamná.

Změna ve zdaňovacím období pro nové plátce je z důvodu omezení podvodných aktivit spojených s daní z přidané hodnoty. Změnou ve zdaňovacím období pro nové plátce se dle Důvodové zprávy k dani z přidané hodnoty očekává zvýšení příjmů z daně z přidané hodnoty v roce 2013 ve výši 100. mil Kč, v roce 2014 200 mil. Kč. V následujících letech tato změna na veřejné rozpočty vliv mít nebude. Pro správce daně se zvýší administrativní náročnost s měsíčním zpracováváním a kontrolou daňových přiznání u plátců registrovaných po 1. lednu 2013.

Závěrem z analýzy prováděných změn lze konstatovat, že prováděné změny z pohledu správců by novela zákona o dani z přidané hodnoty měly vést ke snížení podvodných aktivit spojených s daní z přidané hodnoty proti právní úpravě zákona účinné do 31. 12. 2012 a tím zvýšit příjem peněz do veřejných rozpočtů. Učiněná opatření (kromě změny ve zdaňovacím období) tyto očekávání však po jejich analýze s největší pravděpodobností nenaplní.

5. Závěr

Daň z přidané hodnoty jako nepřímá daň tvoří jeden ze základních pilířů daňové soustavy a to především v souvislosti s výnosy z ní plynoucí do veřejných rozpočtů. Významnost daně z přidané hodnoty je také zdůrazněna vysokým stupněm harmonizace v rámci Evropské unie.

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento zákon je účinný od 1. května 2004, od té doby byl však několikrát novelizován. Oblast daně z přidané hodnoty je v rámci Evropské unie velmi harmonizována, proto většina změn vychází z unijní legislativy, která je pro členské státy závazná.

Cílem této práce je komparace vybraných změn v právní úpravě zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013. Rokem výchozím je právní úprava platná do 31. 12. 2012 a jsou sledovány změny, které proti tomuto znění zákona nastaly od 1. 1. 2013.

V druhé kapitole jsou charakterizovány daně ze spotřeby. Součástí této kapitoly je také vymezení základních pojmů jako je daň, poplatek a funkce daní. Dále je v této části práce definován daňový únik, prostor je také věnován harmonizaci daně z přidané hodnoty, a v závěru této kapitoly je charakterizován český daňový systém.

V třetí kapitole je již provedena samotná komparace právní úpravy zákona o dani z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013. Na začátku této kapitoly jsou vymezeny základní pojmy spojené s daní z přidané hodnoty dle platné legislativy. Změny v legislativě se týkají zákona č. 500/2012 Sb., o změně daňových pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů. V rámci změn tohoto zákona jsou uvedeny změny týkající se sazeb daně z přidané hodnoty. Druhá novela se týká zákona č. 502/2012 Sb. Změny v legislativě spojené s tímto zákonem jsou rozděleny do dvou celků a to na změny spojené s uplatňováním daně a změny spojené se správou daně. U změn s uplatňováním daně jsou sledovány změny spojené s daňovými doklady, registrační povinností, povinností přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu, zavedením pojmu osoby neusazené v tuzemsku, se zdaňování záloh, osvobozením u převodu staveb, bytů a nebytových prostor a zavedením pojmu identifikovaných osob. U správy daně v tuzemsku jsou vybranými změnami zavedení institutu nespolehlivého plátce, rozšíření institutu ručení o nové formy ručení a změna ve zdaňovacím období.

Čtvrtá kapitola je aplikační a je věnována analýze vybraných dopadů změn uvedených v třetí kapitole na daňové subjekty. Pro jednotlivé změny jsou použity fiktivní situace, na kterých jsou změny vysvětleny a zobrazeny. Výstupem z aplikační části je závěrečné shrnutí legislativních změn. Závěrečné shrnutí je provedeno ze dvou pohledů, přičemž první je z pohledu dopadu na daňové subjekty a druhý z pohledu správců daně a dopadu na příjmy do veřejných rozpočtů.

Důvodem, proč některé změny byly provedeny, je zejména implementace Směrnic do českého zákona o dani z přidané hodnoty. Změnami v ustanoveních spojených s registrací, daňovými doklady, místem plnění, povinností přiznat daň při pořízení zboží došlo k naplnění Směrnic Evropské unie. Český zákon o dani z přidané hodnoty je po novele v souladu se Směrnicí Rady 2010/45/EU a se Směrnicí 2008/8/ES.

Pro daňové subjekty některé změny po jejich analýze přinesly pozitivní změny v roce 2013 proti roku 2012, některé naopak vedou k vzniku nových povinností. Mezi jednoznačně příznivou změnu pro osoby povinné k dani je zavedení institutu identifikovaných osob do českého zákona o dani z přidané hodnoty, dále změny u registrační povinnosti a částečně i zcela nové pojetí daňových dokladů. Některá terminologie použitá v souvislosti s daňovými doklady (např. zajištění věrohodnosti původu dokladu) je nesrozumitelná, proto by Generální finanční ředitelství mělo nejasná ustanovení jasněji vyložit.

Nově zavedený institut nespolehlivého plátce by měl sloužit jako nástroj ke snížení daňových úniků spojených s daní z přidané hodnoty. Po analýze právní úpravy tohoto institutu není příliš pravděpodobné, že bude docházet k jeho využití ze strany správců daně a nebude příliš plátců, kteří by jako nespolehliví byli označeni.

Mezi jednoznačně negativní změny pro plátce daně patří rozšíření forem ručení o nové podstaty ručení. Stejně jako institut nespolehlivého plátce by měly nové formy ručení sloužit k eliminaci daňových úniků. Pro plátce daně nové formy ručení znamenají vznik nových povinností a odpovědnosti za neodvedenou daň jejich dodavatelů. Dne 29. 3. 2013 vydalo Generální finanční ředitelství zprávu, že došlo k odložení ručení při platbě na nezveřejněný účet do 30. 9. 2013. V době zpracovávání této práce se někteří plátci kvůli novele ručení při platbě na nezveřejněný účet odvolali se stížností na Evropskou komisi. Nelze vyloučit, že touto novelou byly překročeny evropská práva.

Pro správce daně novela zákona přinesla administrativní zjednodušení a to především v souvislosti se zavedením institutu identifikovaných osob a zrovnoprávněním tištěných daňových dokladů a dokladů v elektronické podobě. Administrativní náročnost naopak správcům daně vzroste se zpracováváním měsíčních daňových přiznání u nově registrovaných plátců a povinností zveřejnit účty plátců. Institut nespolehlivého plátce a rozšíření institutu ručení o nové formy by mělo sloužit k eliminaci daňových úniků v roce 2013 proti roku 2012 a tím i k zvýšení výběru peněz na dani z přidané hodnoty. Zda k tomu opravdu dojde, vzhledem k výše popsaným skutečnostem není dle mého názoru příliš pravděpodobné a tyto změny nebudou v souvislosti se snížením daňových úniků příliš účinné.

Seznam použité literatury:

a) knihy

BERGER, Wolfgang a Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty*. Praha: VOX, 2010. 735 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2013 výklad s příklady*. Praha: GRADA, 2013. 633 s. ISBN 978-80-247-4626-5.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2012 výklad s příklady*. Praha: GRADA, 2012. 302 s. ISBN 978-80-247-4046-1.

HOLUBOVÁ, Olga. *DPH – výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007. 137 s. ISBN 978-80-7357-223-4.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

LEDVINKOVÁ, Jana. *Daň z přidané hodnoty 2013*. Praha: VOX, 2012. 342 s. ISBN 978-80-87480-14-4.

LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2012*. Praha: ANAG, 2012. 631 s. ISBN 978-80-7263-740-9.

LEDVINKOVÁ Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. Praha: ANAG, 2011. 583 s. ISBN 978-80-7263-669-3.

LEDVINKOVÁ Jana. *DPH v příkladech*. Praha: ANAG, 2010. 479 s. ISBN 978-80-7263-593-1.

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2011*. 6. vyd. Praha: ANAG 2011. 479 s. ISBN 978-80-7263-676-1.

ŠIROKÝ Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: LINDE, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

ŠIROKÝ Jan a kol. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. BECK, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka VÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: VOX, 2012. 368 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

b) internetové zdroje

VERLAG DASHOFER. Dashofer: *Novela zákona o DPH, účinná od 1. 1. 2013 – 2. část* [online]. 2013, č. 4-5, s. 1-8. Dostupné z:

http://www.dashofer.cz/download/pdf/udp/11_2_quark_8.pdf?wa=WWW13IX

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Informace o změnách v oblasti daně z přidané hodnoty s účinností od 1. 1. 2013* [online]. FS [4. 1. 2013]. Dostupné z:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_20350.html?year=0

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Novela zákona o DPH 2013 („protischodkový balíček“) – sazby u zdravotnických prostředků* [online]. FS [7. 12. 2012]. Dostupné z:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_16912.html?year=0

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. GFŘ: *Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013* [online]. CDS [25. 3. 2013]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Ruceni.pdf>.

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. GFŘ: *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) asouvisející ustanovení* [online]. CDS [4.1.2013].

Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2013_Nespolehlivy-platce.pdf.

MINISTRESTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Schéma rozdělení rozpočtového určení daní (RUD) v letech 2013 až 2015* [online]. MFČR [15. 1. 2013].

Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_model_sdil_dani_obci_76019.html.

MINISTRESTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Důvodová zpráva k zákonu o dani z přidané hodnoty* [online]. [2012]Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Duvodova_zprava_MFVPR_Zmena_danovych_zakonu_20130124.pdf

c) časopisy

LANGEROVÁ, Dana. *Novela zákona o DPH 2013 – stavby, byty a nebytové prostory*. DPH aktuálně, 2013, č. 1-2/2013. s. 1 - 4.

HOLUBOVÁ, Olga. *Novela zákona o DPH 2013 – Zdaňování záloh po novele*. DPH aktuálně, 2013, č. 1-2/2013. s. 4 - 6.

d) právní předpisy

MARKOVÁ, Hana a kol. *Daňové zákony 2013, znění platná k 1. 1. 2013*. Praha: GRADA Publishing, 2013. 270 s. ISBN 978-80-247-4643-2.

MARKOVÁ, Hana a kol. *Daňové zákony 2012, znění platná k 1. 1. 2012*. Praha: GRADA Publishing, 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0.

e) ostatní zdroje

Interní informace a stanoviska pro pracovníky Finanční správy České republiky

Seznam zkratek

ZDN – Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

ZDS – Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

ZDP – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

ZOSD – Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

ZOSVR – Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

ZDPH – Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

ZDPH2012 – Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty účinný do 31. 12. 2012

ZDPH2013 - Zákon č. 235/2044 Sb., o dani z přidané hodnoty účinný od 1. 1. 2013

Plátce CZ – plátce v České republice

ČNB – Česká národní banka

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26.4.2023

.....

jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1
Sekce metodiky a výkonu daní

Č.j. 14 232/13/7001-21002-012287
V Praze 29.3.2013

Informace GFŘ

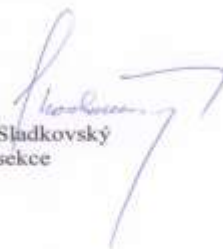
k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)

Generální finanční ředitelství sděluje k ručení podle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, tj. v případě, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou DPH, pokud je úplata za zdanitelné plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet, než je účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně u poskytovatele plnění zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup¹, tuto informaci:

Správce daně nebude vyzývat podle § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, k úhradě nedoplatku ručitele, u kterého ručení vznikne ze zákona podle ust. § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH do 30. 9. 2013.

Generální finanční ředitelství si je vědomo novosti předmětného typu ručení a relativní náročnosti zavedení opatření s tímto ručením spojených na straně podnikatelské veřejnosti. Jeví se proto jako potřebné a účelné poskytnout podnikatelské veřejnosti širší časový prostor, aby si mohla v praxi aplikaci k ověřování účtů osvojit a dále aby se s ní resp. s předmětným zákonným ručením jako takovým důkladně seznámila, aniž by byla ze strany správce daně vyzývána ke splnění ručitelské povinnosti, která ve vymezeném období vznikla dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH.

V souladu s ustanovením § 98 zákona o DPH začne správce daně ke dni 1. 4. 2013 v aplikaci „Registr plátců“² zveřejňovat údaj o účtech určených ke zveřejnění. Vzhledem k charakteru údaje je vhodné, aby účty určené ke zveřejnění byly ověřeny. Správci daně proto využívají svoji pravomoc a účty ověřují. Protože proces nahlásování účtů stále probíhá, včetně nemalého množství změn již nahlášených účtů, a to i po uplynutí dvouměsíční lhůty stanovené v přechodném ustanovení (viz bod 9, čl. II zákona č. 502/2012 Sb.), využijí správci daně toto období k postupnému dokončení procesu zpracování účtů takto určených ke zveřejnění.


Ing. Otakar Sladkovský
ředitel sekce

¹ Blíže k tomuto typu ručení – viz „Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013“ (č.j.: 3308/13/7001-21002-012287)

² Přístupný na „Daňovém portálu“ na www.daneelektronicky.cz